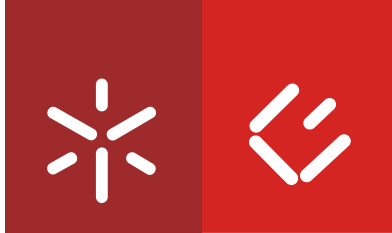


Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

Teddy David da Silva Fernandes

**A adoção da NCRF-PE:
O caso da empresa CURIOSCORTE
– CORTE PARA CONFECÇÃO UNIPessoal LDA**



Universidade do Minho

Escola de Economia e Gestão

Teddy David da Silva Fernandes

**A adoção da NCRF-PE:
O caso da empresa CURIOSCORTE
– CORTE PARA CONFECÇÃO UNIPESSOAL LDA**

Relatório de Estágio
Mestrado em Contabilidade

Trabalho realizado sob a orientação da
Professora Doutora Lúcia Oliveira
e da
Sandra Costa

Abril de 2013

DECLARAÇÃO

Nome: Teddy David da Silva Fernandes

Endereço Eletrónico: teddy.fernandes@hotmail.fr

Telefone: 917055970

Número do cartão de cidadão: 30163973 6 ZZ4

Título do Relatório de Estágio de Mestrado:

A adoção da NCRF-PE: O caso da empresa CURIOSCORTE – CORTE PARA CONFECÇÃO UNIPessoal LDA

Orientadores:

Professora Doutora Lúcia Oliveira

Sandra Costa

Ano de conclusão: 2013

Ramo e Área de Conhecimento do Mestrado:

Contabilidade

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO INTEGRAL DESTA TESE APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE.

Universidade do Minho, 30/04/2013

Assinatura: _____

AGRADECIMENTOS

Para a concretização deste relatório, necessitei de força e vontade. Contudo, o mais importante foi o apoio que me foi dado ao longo deste trabalho. Assim, os meus agradecimentos:

À minha orientadora, Professora Doutora Lúcia Oliveira, por ter aceitado orientar este relatório, principalmente pela sua paciência em não ter desistido de me apoiar, pelo seu espírito crítico e sugestões para melhorar o trabalho.

A todos os colaboradores da empresa, em particular à minha orientadora de estágio Sandra Costa e à gerência, pelo caloroso acolhimento e acompanhamento atento.

Um agradecimento especial à Mestranda Martine Fernandes, pela sua inestimável disponibilidade, partilha do saber, conselhos, apoio e pelo seu precioso contributo na realização deste relatório.

A todos os meus amigos e amigas que estiveram sempre presentes desde a minha chegada a Portugal, possibilitando-me uma excelente integração.

A toda à minha família, que com enorme carinho me acolheram, pela compreensão, motivação e força transmitida, que permitiu concluir este trabalho.

Aos meus pais, Adélia e Joaquim, ao meu irmão Mickaël, pela educação, confiança, apoio e incentivo ao longo da vida valorizando sempre os meus potenciais.

Abril de 2013

Teddy Fernandes

A adoção da NCRF-PE: O caso da empresa CURIOSCORTE – CORTE PARA CONFECÇÃO UNIPESSOAL LDA

RESUMO

A adoção do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) representa um alinhamento do sistema contabilístico nacional às Diretivas e Regulamentos contabilísticos da União Europeia e uma adaptação das Normas Internacionais de Contabilidade e Normas Internacionais de Relato Financeiro às especificidades nacionais. Tal adoção resulta de um conjunto de pressões externas, decorrentes do processo de harmonização contabilística europeia, e internas, face às críticas de que o Plano Oficial de Contabilidade (POC) já era alvo.

As Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) são núcleo central do SNC, modelo este que atende às diversas necessidades de relato financeiro de acordo com a dimensão das empresas, tendo sido prevista a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as Pequenas Entidades (NCRF-PE).

A aplicação pela primeira vez do SNC, e concretamente da NCRF-PE, revestiu-se de grande ansiedade e complexidade para as empresas nacionais. Com este relatório pretendeu-se materializar o acompanhamento da adoção pela primeira vez da NCRF-PE, nomeadamente nos trabalhos conducentes à elaboração do balanço de abertura e nos trabalhos de fim de exercício, na empresa Curioscorte – Corte para Confeção Unipessoal, Lda, empresa acolhedora do estágio curricular efetuado.

Ao longo do trabalho são enunciados os procedimentos contabilísticos levados a cabo pela Curioscorte, de forma a atender ao previsto na NCRF-PE.

Palavras-chaves: Processo de harmonização contabilística SNC, NCRF-PE, balanço de abertura e trabalho de fim de exercício.

The adoption of NCRF-PE: The case of the company CURIOSCORTE – CORTE PARA CONFECÇÃO UNIPESSOAL LDA

ABSTRACT

The adoption of the *Sistema de Normalização Contabilística* (SNC) (Portuguese Accounting System) represents an alignment of the national accounting system with the accounting Directives and Regulations of the European Union and an adaptation of the International Financial Reporting Standards to the national specifications. Such an adaptation results from a set of external pressures, arisen from the European accounting harmonization process, and internal pressures, in view of the criticism the *Plano Oficial de Contabilidade* (POC) (Official Audit Plan) had already been targeted for.

The *Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro* (NCRF) (Accounting and Financial Reporting Standards) are the central core of the SNC, a model which provides for the various needs of financial reporting according to the dimension of the companies, which has been foreseen in the *Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as Pequenas Entidades* (NCRF-PE) (Accounting and Financial Reporting Standard for Small Entities).

The first time application of the SNC, and more specifically the NCRF-PE, was covered in great anxiety and complexity for the national companies. With this report there was the intention to materialise the follow-up of the adoption for the first time of the NCRF-PE, namely upon the opening balance and the end operations of financial period, at the company Curioscorte – Corte para Confeção Unipessoal, Lda, where the curricular training period was performed.

Throughout this study, the accounting procedures lead by Curioscorte in order to meet what the NCRF-PE had foreseen are presented.

Key-Words: Accounting Harmonisation Process, SNC, NCRF-PE, opening balance and the end operations of financial period.

ÍNDICE

| | |
|---|-------------|
| AGRADECIMENTOS | III |
| RESUMO..... | V |
| ABSTRACT | VII |
| ÍNDICE DE QUADROS | XI |
| ÍNDICE DE GRÁFICOS | XI |
| ABREVIATURAS | XIII |
| 1. INTRODUÇÃO | 3 |
| 1.1. JUSTIFICAÇÃO DO TEMA E MOTIVAÇÃO | 3 |
| 1.2. OBJETIVOS | 4 |
| 1.3. ESTRUTURA | 4 |
| 2. REVISÃO DE LITERATURA | 5 |
| 2.1. O PROCESSO DE HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA EUROPEIA | 5 |
| 2.1.1. A primeira fase: de 1960 a 1989 | 6 |
| 2.1.2. A segunda fase: a partir 1989 | 8 |
| 2.2. REVISÃO DE ESTUDOS SOBRE A ADOÇÃO DAS IAS/IFRS | 12 |
| 2.3. A NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA EM PORTUGAL | 16 |
| 2.4. O SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA: BREVE CARACTERIZAÇÃO.. | 18 |
| 2.5. NORMA CONTABILÍSTICA E DE RELATO FINANCEIRO - PEQUENAS ENTIDADES. | 20 |
| 2.5.1. Âmbito de aplicação | 20 |
| 2.5.2. Conteúdo..... | 22 |
| 3. OBJETIVOS E RELATÓRIO DAS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS | 37 |
| 3.1. OBJETIVOS | 37 |
| 3.2. RELATÓRIO DAS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS..... | 37 |
| 3.2.1. Plano de estágio | 37 |
| 3.2.2. Organização, classificação e conferência da contabilidade..... | 40 |
| 3.2.3. Outras tarefas desenvolvidas | 42 |
| 3.2.4. Outras tarefas declarativas | 46 |
| 3.2.5. Outras práticas..... | 47 |
| 4. CAPÍTULO: ESTUDO EMPÍRICO: A EMPRESA CURIOSCORTE - CORTE PARA CONFECÇÃO UNIPESSOAL, LDA | 49 |
| 4.1. CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA..... | 49 |
| 4.1.1. Recursos Humanos e Formação..... | 49 |
| 4.1.2. Área Comercial e Marketing | 53 |
| 4.1.3. Higiene, Segurança e Ambiente..... | 53 |
| 4.1.4. Investimentos e Financiamento | 54 |
| 4.1.5. Análise dos Resultados e Equilíbrio Financeiro | 54 |

| | | |
|-----------|--|-----------|
| 4.2. | A ADOÇÃO DA NCRF-PE..... | 56 |
| 4.2.1. | <i>Enquadramento da empresa</i> | 56 |
| 4.2.2. | <i>Elaboração do balanço de abertura</i> | 57 |
| 4.2.3. | <i>Operações de retificação ou regularização e de apuramento do resultado líquido do período</i> | 61 |
| 4.2.3.1. | Lançamentos de retificação ou regularização | 62 |
| 4.2.3.2. | Apuramento do Resultado Líquido do Período | 67 |
| 4.2.4. | <i>Prestação de contas</i> | 74 |
| 5. | CONCLUSÃO | 79 |
| 5.1. | SUMÁRIO | 79 |
| 5.2. | CONTRIBUIÇÕES E LIMITAÇÕES DO ESTUDO | 80 |
| | REFERÊNCIAS | 81 |

ÍNDICE DE QUADROS

| | |
|---|----|
| Quadro 1. Repartição dos empregados ativos a 31 de dezembro de 2010 em função do sexo, da idade e das habilitações literárias | 50 |
| Quadro 2. Ausências dos empregados em 2010 em horas | 53 |
| Quadro 3. Peso dos Gastos sobre as Vendas e Serviços Prestados | 55 |
| Quadro 4. Reclassificação das contas do POC para as contas SNC..... | 59 |
| Quadro 5. Mapa de divulgação..... | 61 |

ÍNDICE DE GRÁFICOS

| | |
|--|----|
| Gráfico 1. Dispersão dos Recursos Humanos em função dos setores em 31/12/2010... | 51 |
| Gráfico 2. Dispersão dos Recursos Humanos por sexo em 31/12/2010..... | 51 |
| Gráfico 3. Repartição dos Recursos Humanos por idade a 31/12/2010 | 52 |
| Gráfico 4 Repartição dos funcionários por habilitações a 31/12/2010..... | 52 |
| Gráfico 5. Equilíbrio financeiro 2009..... | 56 |
| Gráfico 6. Equilíbrio financeiro 2010..... | 56 |

ABREVIATURAS

| | |
|-------|--|
| BADF | Bases para a Apresentação de Demonstrações Financeiras |
| CAE | Classificação das Atividades Económicas |
| CE | Comissão Europeia |
| CESR | <i>Committee of European Securities Regulators</i> |
| CIRC | Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas |
| CIRS | Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares |
| CIVA | Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado |
| CMVMC | Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas |
| CNC | Comissão de Normalização Contabilística |
| CRC | Código do Registo Comercial |
| CSC | Código das Sociedades Comerciais |
| DL | Decreto-lei |
| DR | Decreto Regulamentar |
| EBF | Estatuto de Benefícios Fiscais |
| EC | Estrutura Conceptual |
| EUA | Estados Unidos da América |
| IAS | <i>International Accounting Standard(s)</i> |
| IASB | <i>International Accounting Standards Board</i> |
| IASC | <i>International Accounting Standards Committee</i> |
| IES | Informação Empresarial Simplificada |
| IEV | Inquérito trimestral aos Empregos Vagos |
| IFRIC | <i>International Financial Reporting Interpretations Committee</i> |
| IFRS | <i>International Financial Reporting Standards</i> |
| INE | Instituto Nacional de Estatística |
| IOSCO | <i>International Organizations of Securities Comissions</i> |
| IRC | Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas |
| IRCT | Instrumentos de Regulamentação Coletiva de Trabalho |
| IRS | Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares |
| IS | Imposto do Selo |

| | |
|---------|---|
| IVA | Imposto sobre o Valor Acrescentado |
| IVNE | Inquérito ao Volume de Negócios e Emprego |
| NCRF | Norma Contabilística e de Relato Financeiro |
| NCRF-PE | Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades |
| NIPC | Número de Identificação de Pessoa Coletiva |
| PCGA | Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites |
| PEC | Pagamento Especial por Conta |
| POC | Plano Oficial de Contabilidade |
| RITI | Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias |
| RU | Relatório Único |
| SEC | <i>Securities Exchange Commission</i> |
| SIC | <i>Standing Interpretations Committee</i> |
| SNC | Sistema de Normalização Contabilística |
| TOC | Técnico Oficial de Contas |
| EU | União Europeia |
| VIES | <i>VAT Information Exchange System</i> |

A adoção da NCRF-PE:

O caso da empresa CURIOSCORTE – CORTE PARA CONFECÇÃO
UNIPESSOAL, LDA

1. Introdução

1.1. Justificação do tema e motivação

Tendo desempenhado durante anos um papel fundamental no panorama nacional, o Plano Oficial de Contabilidade (POC) vinha a revelar-se, desde há algum tempo, insuficiente para as entidades com maiores exigências qualitativas de relato financeiro. De acordo com a redação do preâmbulo do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), o antigo normativo carecia de revisão técnica no que concerne, nomeadamente, a aspetos conceptuais, critérios de reconhecimento e mensuração, conceito de resultados, bem como em relação aos modelos das demonstrações financeiras (DF) individuais e consolidadas. Consequentemente, já não respondia adequadamente às exigências contemporâneas, tendo sido considerado necessário proceder a modificação no normativo contabilístico vigente.

O Decreto-Lei (DL) n.º 158/2009, de 13 de julho, aprovou o SNC e revogou o POC aprovado pelo DL n.º 410/89, de 21 de novembro e as Diretrizes Contabilísticas.

A adoção do SNC representa um alinhamento do sistema contabilístico nacional às Diretivas e Regulamentos contabilísticos da União Europeia (UE) e uma adaptação das Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e Normas Internacionais de Relato Financeiro (*International Financial Reporting Standards* - IFRS) às especificidades nacionais. As Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) são núcleo central do SNC, modelo este que atende às diversas necessidades de relato financeiro de acordo com a dimensão das empresas. Consequentemente, foi prevista uma Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as Pequenas Entidades (NCRF-PE).

A aplicação pela primeira vez do SNC, e concretamente da NCRF-PE, revestiu-se de grande ansiedade e complexidade para as empresas nacionais. Daí que a temática da adoção da NCRF-PE se mostrou interessante, quer a nível teórico quer na sua vivência na organização acolhedora do estágio.

1.2. Objetivos

O objetivo deste relatório de estágio consistiu em acompanhar e analisar os trabalhos relativos à elaboração do balanço de abertura e de fim de exercício e encerramento das contas de 2010 da empresa Curioscorte – Corte para Confecção Unipessoal Lda., sendo o primeiro fecho de contas de acordo com o SNC.

A empresa exerce a sua atividade no setor terciário, serviço prestado de corte em malhas para fabricação de vestuário, assim como a prestação de todo tipo de atividade e serviço relacionado com a fabricação de artigos têxteis e de vestuário, inclusive controlo de qualidade e armazenagem.

O tema deste trabalho revestiu-se de importância para a empresa e, a nível pessoal, constituiu uma experiência enriquecedora, permitindo uma boa preparação para o acesso à profissão de Técnico Oficial de Contas (TOC).

1.3. Estrutura

Este trabalho é constituído da seguinte forma. No capítulo 2 é exposto uma revisão de literatura sobre o processo de harmonização contabilística a nível europeu e a nível nacional. No capítulo 3 são abordados os objetivos deste estudo e as atividades desenvolvidas durante o período do estágio. O capítulo 4 é dedicado ao caso prático da adoção do SNC, nomeadamente da NCRF-PE, na Curioscorte – Corte para Confecção Unipessoal Lda, e, por fim, a conclusão do trabalho é esboçada no capítulo 5.

2. Revisão de Literatura

Neste capítulo é apresentada uma breve descrição do processo de harmonização contabilística europeia e nacional, seguida de uma caracterização do SNC, que contextualiza a NCRF-PE, objeto de estudo.

2.1. O Processo de Harmonização Contabilística Europeia

De acordo com Emenyonu e Gray (1992, p. 49),

O tema harmonização contabilística internacional continua a gerar muito interesse entre profissionais de contabilidade, académicos, investidores e outros utilizadores de informação financeira. Uma variedade de organizações, incluindo o IASC, as Nações Unidas, a OCDE e claro a UE disponibilizaram um conjunto considerável de recursos procurando identificar os problemas contabilísticos a nível internacional e alcançar a harmonização contabilística internacional. Todavia e apesar de todos estes esforços para atingir a harmonização contabilística, pouco tem sido feito para mensurar o impacto de tais esforços.

É necessária uma harmonização para colmatar a falta de comparabilidade das informações contabilísticas, que constitui um obstáculo para os investidores internacionais, na medida em que leva a ineficiências, sendo as suas decisões tomadas com base de informações incompletas, restringindo os seus investimentos num mercado nacional. Segundo Holthausen (2009), a uniformização das normas em todo o mundo leva a crer que se tornará benéfica para todos os interessados na informação financeira, dado facilitar as comparações entre empresas e revelar mais transparência.

Podem distinguir-se duas etapas no processo de normalização contabilística europeia. De facto, em 1989 há a transição da harmonização para a normalização com o projeto de comparabilidade do *International Accounting Standards Board* (IASB), com a redução das opções nas IAS e, em 1995, com a aceitação destas pela *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO). A segunda fase tem um novo impacto em 2005. Depois de tentar por várias vezes a harmonização dos princípios contabilísticos nacionais, a UE decidiu que, a partir de 1 de janeiro de 2005, todas as empresas europeias cotadas em qualquer Estado membro sujeitas a contas consolidadas

passariam a elaborá-las de acordo com as IAS/IFRS (Barbu, 2004). A análise a seguir atende a estas duas fases.

2.1.1. A primeira fase: de 1960 a 1989

A harmonização contabilística internacional teve início na década de 1960. O crescimento e a globalização das atividades empresariais causaram um aumento do número de empresas e um aumento das necessidades financeiras que deram origem ao desenvolvimento dos mercados de capitais internacionais. Torna-se cada vez mais necessário as empresas poderem transmitir e/ou receber informações compreensíveis por todos, quer para atrair os investidores financeiros quer para facilitar a comparação dos resultados das empresas (Simon e Stolowy, 1999).

A nível europeu, as tentativas de harmonização contabilística começaram na década de 1960 por intermédio de diretivas que os Estados membros transpuseram para a legislação nacional de forma gradual. Não se tratou de impor regras comuns para as empresas europeias, mas simplesmente definir uma estrutura para limitar as diferenças entre os normativos contabilísticos dos Estados membros da UE (Revault, 2010).

Perante a necessidade de harmonização contabilística, a UE começa por utilizar como instrumento as diretivas. A diretiva é um ato legislativo decidido pelas instituições da UE, que prevê objetivos a atingir para o país. Ao contrário dos regulamentos, a diretiva prevê determinado período (não é imediata) e não intervém na escolha dos meios para alcançar os objetivos. Este instrumento permitiu impor progressivamente algumas manobras contabilísticas e limitar as diferenças entre as contabilidades, a fim de responder às necessidades dos mercados financeiros e assegurar um grau de comparabilidade das contas, e também para fazer concorrência aos Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (PCGA) norte americanos (*Generally Accepted Accounting Principles* - US-GAAP) (Barbu, 2004). De salientar as três diretivas que incorporam o desejo inevitável de harmonização (Barbu, 2004).

A quarta diretiva e a sétima diretiva constituíram os principais instrumentos da harmonização contabilística da UE, através do processo legislativo. Couto e Cordeiro

(2006) citam vários trabalhos, tais como Van der Tas (1992), Emenyonu e Gray (1992), Joss e Lang (1994) e Archer, Delvaille e McLeay (1995), que realizaram estudos em países europeus relativamente a determinadas práticas contabilísticas antes e após a aplicação dessas diretivas, concluindo pela existência de algumas diferenças. No entanto, os autores não encontraram evidência significativa causada apenas pela transposição da harmonização contabilística, demonstrando que os efeitos causados pelas diretivas foram mais formais do que substanciais.

A quarta diretiva, de 25 de julho de 1978, trata das contas individuais das sociedades de responsabilidade limitada, incluindo a sua apresentação e conteúdo. Introduz o facto de que a contabilidade deve transmitir uma imagem fiel da empresa (Nobes, 1993; Zeff, 1993). Esta diretiva oferece duas opções para o balanço e demonstração de resultados.

A sétima diretiva, de 13 de junho de 1983, trata das DF consolidadas. Surge na sequência de um grande número de sociedades se encontrar integrado em grupos empresariais, assumindo uma verdadeira unidade económica e financeira. De forma a garantir a segurança e confiança dos investidores e do público em geral, era indispensável ter um conhecimento global das contas e da situação económica desses grupos (Vitorina, Mendonça e Dias, 2006).

A oitava diretiva, de 10 de abril de 1984, trata da fiscalização legal dos documentos contabilísticos. Diferentes tipos de contabilidades implicam diferentes tipos de verificações da mesma, daí a necessidade de conhecer os princípios fundamentais e gerais relativos à auditoria. A este respeito, Evans e Nobes (1998) estudaram a implementação dessa diretiva desde o projeto até à oficialização da mesma em Inglaterra e na Alemanha. Os autores constataram que a profissão da contabilidade no Reino Unido, com forte tradições de auto regulação, seria mais relutante do que a profissão na Alemanha a abraçar regras de independência previstas na legislação. Isto explica-se pelo facto do Reino Unido ser contra a inclusão de regras na diretiva e de programas para incluir em simultâneo regras no código de ética profissional britânico, o que não é surpreendente tendo em conta a sua cultura, contexto histórico e jurídico que coloca mais ênfase nos princípios gerais do que em regras detalhadas, e além disso, com tradição profissional de auto regulação. Por outro lado, a Alemanha preferia regras detalhadas na sua legislação em vez de ser regulamentado por normas profissionais. A

análise do desenvolvimento dos artigos, referente à independência e integridade, mostra claramente a necessidade de compromisso com o objetivo de alcançar um acordo, frustrando as intenções dos protagonistas da harmonização. A cultura nacional e tradições da contabilidade impediram a harmonização de regras de independência através da oitava diretiva (Evans & Nobes, 1998).

É certo que através da adoção destas diretivas, nomeadamente a mais antiga, as práticas contabilísticas dos diferentes países tendem a ser mais idênticas. No entanto, Peill (2000; citado por Barbu, 2004) verificou que o impacto das diretivas não foi o esperado, existindo ainda muitas diferenças, nomeadamente na avaliação dos inventários, do imobilizado, do *goodwill*, diferenças que as diretivas não conseguiram reduzir, constituindo uma fraqueza deste instrumento.

Colasse (2002, citado por Damak-Ayadi, 2007) destaca as desventuras das tentativas de harmonização europeia e Chiapello (2005, citado por Damak-Ayadi, 2007) considera a tentativa como um verdadeiro fracasso, por causa da lentidão na implementação dessas diretivas e da variedade de opções. Adicionalmente, alguns dos temas de contabilidade evoluíram muito mais rapidamente em comparação com a política necessária para trabalhar com as diretivas, além do tempo que demoravam a ser aplicadas nos Estados membros. Por exemplo, a quarta diretiva foi desenvolvida em 10 anos e aplicada em todos os Estados membros após 15 anos.

2.1.2. A segunda fase: a partir 1989

Apesar dos esforços da UE (então Comunidade Económica Europeia - CEE) em harmonizar as regras contabilísticas, a tentativa de harmonização produzida pelas diretivas foi insuficiente, quer para as empresas, que eram cada vez em maior número a colocar os fundos fora do território nacional, quer para os investidores estrangeiros, também cada vez mais nos mercados nacionais.

Um grande desafio na harmonização contabilística europeia é competir com a harmonização dos Estados Unidos da América (EUA) e em mercados internacionais. De facto, as empresas europeias viram-se obrigadas a procurar fundos nos mercados financeiros estrangeiros, pelo que se depararam com a necessidade de satisfazer os requisitos de diferentes normativos: nacionais, tais como o dos EUA, e internacionais. Várias empresas tiveram que elaborar dois conjuntos de contas, um preparado de acordo com o seu país e outro preparado de acordo com as normas internacionais ou americanas para facilitar a procura de financiamento (Barbu, 2004).

Dado que algumas empresas não americanas começaram nos anos 90 a adotar as US GAAP para serem cotadas nos EUA, tornou urgente para a UE adotar um novo sistema de harmonização a fim de evitar que as empresas com vocação para a internacionalização tivessem de elaborar mais do que um relatório de contas, levando assim a uma redução de custos na preparação das contas (Colasse, 2004). Van Hulle (1993, citado por Barbu, 2004) expõe quatro alternativas de ação para a UE:

- Não fazer nada, mantendo o sistema existente, o que teria condenado as empresas multinacionais a preparar dois conjuntos de contas. No entanto, ficou claro que esta situação não era uma solução de longo prazo.
- A segunda possibilidade seria de aceitar o US-GAAP dos EUA, isto é, permitir que as empresas multinacionais se afastassem das diretivas e elaborassem as suas contas com base nos US-GAAP dos EUA. Várias empresas multinacionais, assim como alguns governos nacionais, pressionaram nessa direção. No entanto, a UE recusou-se a deixar uma potência estrangeira definir as suas próprias normas sem poder influenciá-las.
- Uma outra alternativa poderia ter sido o reconhecimento mútuo das contas (Europa e EUA). A Europa já tinha tentado negociações com os EUA para o reconhecimento mútuo das contas, mas os EUA mostraram pouco interesse, em particular porque as suas normas já eram aceites e válidas em todos os seus estados dos EUA, ao contrário do que acontecia nos Estados membros da UE.
- A UE também poderia criar o seu organismo contabilístico para competir com os US-GAAP. Este projeto foi abandonado porque o desenvolvimento de tais normas iria ser muito moroso e oneroso.

O projeto de comparabilidade de 1989 marca o início da segunda fase deste processo (1989-2004), onde as regras harmonizadas, menos rigorosas, com muitas opções serão padronizadas, tornando-se mais rigorosas e reduzindo as opções. Este passo é o caminho que leva à consistência (Barbu, 2004).

A UE encontrou uma solução intermediária. Não podendo estabelecer as suas próprias normas, chegou a um acordo com o IASB¹ (então *International Accounting Standards Committee* - IASC), que esperava ser capaz de influenciar caso necessário.

A princípio, as normas do IASB apenas eram vinculadas para os Estados membros que, em qualquer caso, deveriam cumprir com os regulamentos dos seus países, sendo que estas normas não eram obrigatórias. No entanto, elas tinham influência sobre as práticas e regulamentações dos Estados membros (Colasse, 2004).

Em 1995, é criado um programa de trabalho entre o IASC e a IOSCO e, em 1999, a IOSCO aprova as normas do IASC. Por sua vez, a Comissão Europeia inverteu a sua posição e decidiu participar nas reuniões do Conselho do IASC como observadora, propondo também considerar as normas do IASC na revisão das suas diretivas.

O interesse pelo IASC deveu-se à *Securities Exchange Commission* (SEC), um dos membros mais importantes da IOSCO. A UE sabia que as IAS seriam aceites pelas autoridades dos EUA. No entanto, a UE e, especialmente, o Reino Unido tinham medo que Europa perdesse toda a sua influência sobre o IASC, que se aproximava cada vez mais dos EUA.

Essas ligações entre IASC / IOSCO e IASC / UE são oficiais em maio de 2000, quando a IOSCO recomendou aos seus membros a adoção das normas do IASC. Em junho de 2000, a UE comprometeu-se a apoiar o IASC, exigindo a adoção das IAS/IFRS, a partir de 2005, para as entidades cotadas em qualquer Estado membro que apresentassem

¹ Este organismo foi criado em 1973, na sequência de um acordo entre organizações de profissionais de contabilidade de diferentes 10 países (Alemanha, França, Holanda, EUA, Austrália, México, Canadá, Reino Unido, Japão e Irlanda), cuja função consistia em criar e promover um corpo de normas contabilísticas a partir da identificação das melhores práticas contabilísticas a nível global. Os objetivos do IASB consistem em formular e publicar, no interesse geral, normas internacionais de contabilidade, para promover a sua aplicação no mundo e trabalhar na melhoria da harmonização das regulamentações, normas de contabilidade e procedimentos para a prestação de contas.

contas consolidadas. Tal materializou-se no Regulamento 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho, que no artigo 4º prevê que

Em relação a cada exercício financeiro com início em ou depois de 1 de Janeiro de 2005, as sociedades regidas pela legislação de um Estado-Membro devem elaborar as suas contas consolidadas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade (...) se, à data do balanço e contas, os seus valores mobiliários estiverem admitidos a negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado-Membro.

Em junho de 2000, a Comissão Europeia anunciou a intenção de obrigar a utilização das normas do IASB para empresas europeias cotadas. O projeto de regulamento europeu foi elaborado em fevereiro de 2001 e aprovado pelo Parlamento Europeu (CE n.º1606/2002) em março de 2002. Este regulamento exigiu a criação de um organismo para aprovar as normas, composto por representantes dos vários Estados membros da UE que dão pareceres sobre a aplicação ou a rejeição das IAS/IFRS.

A UE, pressionada pela concorrência dos US-GAAP, escolheu então trabalhar com o IASB. Foi no Conselho Europeu de Lisboa, em 2002, que se deu o passo decisivo no reforço da comparabilidade das DF das sociedades cotadas, criando assim condições para um aumento da competitividade da UE. A obrigatoriedade de alteração do normativo contabilístico é uma consequência do Regulamento da Comissão Europeia 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho, com o intuito de “harmonizar as informações financeiras [...] e assegurar um elevado grau de transparência e de comparabilidade das demonstrações financeiras e [...] um funcionamento eficiente do mercado de capitais da Comunidade e do mercado interno”, conforme dispõe o presente regulamento.

Inerente a esta alteração está o objetivo de reforço da comparabilidade das DF elaboradas pelas sociedades cujos títulos são negociados publicamente, bem como a contribuição para um melhor funcionamento dos mercados de capitais, promovendo a proteção dos investidores e a manutenção da confiança nos mercados financeiros. Pretende-se, assim, que as empresas da UE possam concorrer num plano de igualdade relativamente aos recursos financeiros disponíveis (Costa, 2008). Mas o processo da

harmonização internacional será apenas concluído no momento de adoção universal das normas internacionais de contabilidade (Costa, 2008).

2.2. Revisão de estudos sobre a adoção das IAS/IFRS

A fim de aprofundar o conhecimento sobre o processo e seus impactos de alteração do normativo contabilístico, visando a harmonização contabilística internacional, procede-se nesta secção a uma revisão de estudos empíricos. De salientar que tal não está diretamente relacionado com o objetivo do trabalho, mas afigura-se importante para uma melhor compreensão do fenómeno da harmonização contabilística, que contextualiza o presente estudo.

A qualidade dos relatórios financeiros são influenciados por várias motivações, e uma dessas causas são as normas de contabilidade. Ball, Robin e Wu (2003) e Leuz, Nanda e Wysocki (2003) concluem que as normas por si só não são suficientes para influenciar os resultados dos relatórios financeiros, mas outros fatores contribuem também para a determinação desses mesmos resultados.

Holthausen (2009) examinou se os fatores institucionais afetavam as motivações da aplicabilidade das normas e as consequências dos resultados dos relatórios financeiros, dado a dissemelhança das leis dos vários países. O autor conclui que o mercado e as motivações são fatores realmente poderosos, logo é certo que os resultados dos relatórios financeiros são fortemente influenciados pelos incentivos dos gestores, auditores e a estrutura acionista das empresas. A aplicação de leis pode também gerar controvérsia entre os fatores, levando a que os relatórios variem de país para país. Dado que não existe essa uniformidade nos diferentes países em relação a outros pontos que atuam na qualidade dos relatórios financeiros, a comparação de relatórios financeiros poderá não resultar numa maior eficiência económica. É de todo indispensável que essa semelhança dos recursos institucionais aconteça nas diferentes economias para que se atinja a eficiência desejada nos resultados dos relatórios financeiros.

Para Mahoney (2009), os resultados podem apresentar valores significativamente distintos derivados de pequenas interpretações diferentes das normas. Coffee (2007)

argumenta que os resultados económicos podem exhibir elevadas diferenças resultantes de pequenas diferenças a nível de regras jurídicas, e que a dificuldade não está na compreensão das regras, mas como estas são aplicadas, para levar a resultados económicos tão divergentes.

Ball (2009) faz a ponte de ligação entre a aplicação da lei, que origina relatórios que se baseiam em regras e afiguram a substância das coisas, e as normas de contabilidade que têm como base princípios, divulgando assim adequadamente a posição financeira da empresa.

Leuz (2006) analisa os efeitos da estrutura acionista na gestão dos resultados, concluindo que um grau de concentração maior afeta os incentivos dos gestores na gestão dos resultados, e quanto maior concentrada a estrutura maior será a gestão dos resultados. Argumenta também que outras causas têm implicações nos resultados; mesmo que as normas fossem aplicadas rigorosamente, existirá sempre divergência na informação financeira causada por outras motivações.

Ball e Shivakumar (2005) e Burgstahler, Hail e Leuz (2006) também partilham da mesma opinião: alterar as normas, não soluciona o problema da comparabilidade. As outras causas, tais como: outros recursos institucionais e o ambiente jurídico, influenciam os resultados dos relatórios financeiros.

Segundo Daske, Hail e Leuz (2007), é necessário assumir um compromisso sério com a transparência nos mercados de capitais, e os benefícios dos mercados de capitais associados com adoção obrigatória das IFRS apenas ocorrem nos países onde existem incentivos para as empresas serem transparentes e quando a imposição legal é forte.

Costa (2008, pp. 8-16) fez um levantamento bibliográfico sobre os estudos acerca do processo de transição/implementação das IAS/IFRS em diferentes países. Alguns desses estudos são de seguida objeto de uma breve análise.

Jermakowicz (2004) analisou os efeitos da adoção das IAS/IFRS nas empresas belgas, reconhecendo possíveis impactos nas DF, concretamente no capital próprio e resultado líquido, na competitividade e crescimento das empresas europeias e na realização de um mercado de serviços financeiros integrado da EU.

Sucher e Jindrichovska (2004) analisaram desenvolvimentos legislativos e institucionais com vista a implementação das IAS/IFRS na República Checa e a sua interpretação por parte de empresas, auditores e outros profissionais, pretendendo indagar sobre o estado das empresas, concluindo que estas se encontravam em diferentes estados do processo de transição para IAS/IFRS.

Hung e Subramanyam (2007) examinaram os efeitos da adoção das IAS/IFRS nas DF de empresas alemãs, concluindo que os ativos totais e o valor contabilístico do capital próprio, bem como as variações no *book-value* e nos resultados, são significativamente superiores segundo as IAS/IFRS comparativamente à utilização das normas alemãs.

Aisbitt (2006) analisou as reconciliações do capital próprio das maiores empresas do Reino Unido apresentadas como parte da transição para as normas internacionais, concluindo que o efeito global no capital próprio não é relevante, mas o efeito da alteração em determinados itens pode ter consequências para a análise financeira.

Bertoni e De Rosa (2006), atendendo às empresas italianas, tentaram perceber se a alteração de normas italianas para as internacionais gerou estimativas contabilísticas menos conservadoras. Os autores concluíram que o sistema contabilístico italiano não parece produzir medidas sistematicamente mais conservadoras do que as derivadas da adoção das IAS/IFRS.

Atendendo à realidade das empresas espanholas cotadas e não financeiras, Perramon e Amat (2006) analisaram os primeiros resultados da implementação das IAS/IFRS. Os autores identificaram como as principais diferenças entre IAS/IFRS e normas espanholas as seguintes: aplicação do justo valor, custos de capitalização e contabilização do *goodwill*. Concluíram que a introdução das IAS/IFRS pode influenciar os resultados, essencialmente devido à aplicação do justo valor a instrumentos financeiros e às novas políticas contabilísticas aplicáveis ao *goodwill*.

Callao, Jarne e Lainez (2007) concentraram-se nos efeitos da transição para IAS/IFRS na comparabilidade e a relevância do relato financeiro em Espanha. Os resultados demonstram que a comparabilidade local se deteriorou e que não se verificou um aumento da relevância do relato financeiro para os operadores no mercado de capitais

local, porque o desfasamento entre o valor contabilístico e o valor de mercado é maior aquando da aplicação das IAS/IFRS.

Jaruga, Fijalkowska, Jaruga-Baranowska e Frendzel (2007) analisaram o impacto da adoção das IAS/IFRS no capital próprio e nos resultados líquidos das empresas cotadas na Polónia, identificando as alterações mais significativas. Não identificaram, no entanto, uma tendência clara nas alterações verificadas nessas rubricas, apesar da transição trazer mudanças significativas ao nível dos resultados líquidos.

Tsalavoutas e Evans (2007) identificaram e avaliaram a materialidade dos impactos da adoção das IAS/IFRS na posição financeira das empresas gregas, no seu desempenho e em rácios financeiros, e examinaram os efeitos de determinadas normas internacionais a título individual no capital próprio. Os autores concluíram que a implementação das IAS/IFRS teve um impacto significativo na posição financeira das empresas gregas cotadas, bem como em alguns rácios. No que concerne ao capital próprio, os resultados não suportaram a hipótese das normas gregas serem mais conservadoras do que as IAS/IFRS. Relativamente aos impactos nos resultados líquidos e no *return-on-equity*, os resultados foram inconclusivos.

Bellas, Toudas e Papadatos (2007) investigaram as alterações das normas gregas para IAS/IFRS. Os autores verificaram que os ativos fixos, total do ativo e total do passivo apresentavam montantes significativamente mais elevados segundo as IAS/IFRS do que as *Greek Accounting Standards* (GAS). Adicionalmente, a aplicação das IAS/IFRS provocou impactos consideráveis nos montantes do balanço comparativamente aos das normas gregas.

Cordeiro, Couto e Silva (2007) e Lopes e Viana (2008) centraram o seu estudo no contexto português. Cordeiro *et al.* (2007) analisaram o impacto da aplicação das IAS/IFRS na informação financeira das empresas cotadas portuguesas. Verificaram que o balanço e a demonstração de resultados sofrem impactos relevantes, bem como a implementação das IAS/IFRS condiciona as medidas de desempenho e da posição financeira das empresas. Os resultados evidenciaram que com a adoção das IAS/IFRS, o capital próprio reduziu em média 3,19 pontos percentuais, e os resultados após impostos aumentaram em média 14,66 pontos percentuais.

Segundo Lopes *et al.* (2008), os objetivos de comparabilidade, relevância e compreensibilidade definidos pela recomendação do *Committee of European Securities Regulators* (CESR) não são alcançados. Os impactos reportados pelas empresas confirmaram as expectativas baseadas em estudos *de jure à priori* acerca dos impactos mais relevantes na alteração de normas portuguesas para IAS/IFRS. Os itens com maior impacto foram: reconhecimento de intangíveis, tratamento contabilístico do *goodwill* e instrumentos financeiros. Atendendo ao índice de conservadorismo de Gray, os autores concluíram que o normativo contabilístico português era mais conservador do que as IAS/IFRS.

2.3. A Normalização Contabilística em Portugal

O desejo de expandir e abarcar um maior espaço económico motivado por diversos interesses, com o intuito de criar parcerias com outras entidades internacionais, assim como possibilitar a obtenção de financiamentos para as empresas portuguesas, originou que fosse indispensável a criação de uma normalização do relato financeiro (PriceWaterhouseCoopers, 2009).

Neste contexto, as empresas portuguesas, para atingirem os objetivos pretendidos, teriam de elaborar relatos financeiros semelhantes aos utilizados pelos concorrentes em geral. Dado que o POC não correspondia às pretensões de internacionalização, este poderia constituir um entrave ao desenvolvimento da economia do país, daí surge por parte da Comissão de Normalização Contabilística (CNC) a decisão de substituir o POC (PriceWaterhouseCoopers, 2009). Importa, no entanto, recuar e contextualizar historicamente o processo de normalização contabilística nacional.

Em 1977 deu-se início à harmonização contabilística em Portugal, através da criação da CNC e a publicação do POC. Posteriormente, em 1989, foi publicada uma nova versão do POC devido à adesão de Portugal à UE, na sequência da atualização da legislação com a implementação da quarta diretiva comunitária. Mais tarde, em 1991, a CNC optou por emitir diretrizes contabilísticas, em lugar de reformular novamente o POC, de forma a incluir os pressupostos da sétima diretiva. O POC foi complementado com essas diretrizes, de forma a reduzir o número de tratamentos contabilísticos alternativos

e assim melhorar o nível de comparabilidade da informação financeira e contabilística (Alves e Antunes, 2010).

Consequentemente, o sistema contabilístico português foi tradicionalmente caracterizado

Como um sistema pertencente ao “bloco continental”, pela sua forte tradição legislativa, pela forte ligação entre contabilidade e fiscalidade patente na legislação em vigor, pela limitada influência dos profissionais de contabilidade no processo normativo, pelo facto de o montante de capital proveniente de instituições bancárias ser bastante significativo e, finalmente, pelo facto do Estado ser o utilizador privilegiado das demonstrações financeiras. (Alves e Antunes, 2010, p.12)

Mas as diretrizes evidenciavam uma clara aproximação da CNC às normas do IASB, permitindo, deste modo, que os desenvolvimentos contabilísticos em Portugal se enquadrassem na estratégia de harmonização contabilística da UE.

Tendo por base pressões nacionais e internacionais, a CNC publicou, em janeiro de 2003, o “Projeto de linhas de orientação para um novo modelo de normalização contabilística”. Este projeto consistia na adoção de um modelo de normalização contabilística em conexão com a legislação contabilística da UE e com as normas emitidas pelo IASB, compreendendo dois níveis dirigidos a grupos diferenciados de entidades económicas, mas subordinados a uma única estrutura conceptual (EC) (CNC, 2003). Na introdução deste Projeto (CNC, 2003) foi estipulado que

O SNC proposto prefigura um modelo baseado em princípios e não em regras, aderente, portanto, ao modelo do IASB adotado na União Europeia, mas garantindo a compatibilidade com as Diretivas Contabilísticas Comunitárias. É um modelo em que se atende às diferentes necessidades de relato financeiro, dado o tecido empresarial a que irá ser aplicado, e em que se permite uma intercomunicabilidade quer horizontal, quer vertical. Por último, pretende-se que seja suficientemente flexível para acolher com oportunidade as alterações às normas do IASB adotadas na União Europeia.

No entanto, decorrente do processo de harmonização contabilística europeia que se estava a desenvolver, surgiu diversa legislação nacional que deve ser tida em

consideração. O DL n.º 35/2005, de 17 de fevereiro, corroborando o Regulamento (CE) 1606/2002, veio estabelecer a obrigatoriedade de adoção das IAS/IFRS na elaboração das contas consolidadas de empresas com valores mobiliários negociados em mercados regulamentados, desde que as empresas estivessem cotadas à data do balanço.

Mas só em 2009, é emitido o DL n.º 158/2009, de 13 de julho, que aprova o SNC que revoga o POC e legislação complementar, com entrada em vigor a 1 de janeiro de 2010. Representa um alinhamento do sistema contabilístico nacional às diretivas e regulamentos contabilísticos da UE e uma adaptação das IAS/IFRS às especificidades nacionais.

O então Ministro do Estado e das Finanças, aquando da apresentação do SNC (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009, p. 10), salientou que, com este novo normativo contabilístico nacional,

Fica assegurada a compatibilidade e coerência entre os normativos aplicáveis aos três grandes grupos de entidades:

- entidades com valores cotados, que aplicam direta e integralmente as normas internacionais de contabilidade adotadas na União Europeia;
- restantes entidades dos sectores não financeiros, que aplicarão as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro que resultam da adaptação das normas internacionais de contabilidade;
- entidades de menor dimensão, a quem se abre a possibilidade de aplicarem a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades.

É, de seguida, efetuada uma breve caracterização deste normativo.

2.4. O Sistema de Normalização Contabilística: Breve caracterização

O SNC oferece benefícios, sendo um instrumento global de relato financeiro, uma aproximação à harmonização contabilística internacional, reduzindo as diferenças face aos US-GAAP para empresas que reportam a entidades estrangeiras (PriceWaterhouseCoopers, 2009).

A adoção do SNC pretende proporcionar às empresas uma qualidade de relato financeiro que já não estava ao alcance do POC, atendendo à diversidade e complexidade das operações estrangeiras (PriceWaterhouseCoopers, 2009).

O SNC tem como objetivo a comparabilidade das DF, uma maior transparência das informações relatadas e uma eficiência e eficácia do mercado de capitais, tal como a Quarta Diretiva. O novo normativo visa a harmonização e modernização contabilísticas com a UE através de cinco elementos caracterizadores fundamentais, como descrito no DL n.º158/2009, de 13 de julho:

- a. Estrutura Conceptual de preparação e apresentação de demonstrações financeiras do IASB, assumida e publicada pela UE. Trata-se de um conjunto de conceitos contabilísticos estruturantes.
- b. Bases para a apresentação de demonstrações financeiras, onde se enunciam as regras sobre o que as constitui e quais os princípios essenciais a que deve obedecer um conjunto completo de demonstrações financeiras.
- c. Modelos de demonstrações financeiras, onde se consagra a necessidade de existência de formatos padronizados, mas flexíveis, para as demonstrações financeiras: balanço e demonstração de resultados, demonstração de alterações do capital próprio e demonstração dos fluxos de caixa, assim como um modelo orientador para o anexo.
- d. Código de contas, traduzido numa estrutura codificada e uniforme de contas, que visa acautelar as necessidades dos distintos utentes e alimentar o desenvolvimento de plataformas e bases de dados particulares e oficias.
- e. NCRF, elemento central do SNC, adaptadas a partir das IAS/IFRS, cada uma delas constituindo um instrumento de normalização onde se prescrevem os vários tratamentos técnicos a adotar em matéria de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação das realidades económicas e financeiras das entidades.

Este divulga 28 NCRF e uma NCRF para as Pequenas Entidades, sendo esta última objeto de análise na secção seguinte.

Segundo Fernandes (2007, p.29),

Em termos gerais, as novas normas não apresentam diferenças muito substanciais ao que se vinha praticando. Contudo em termos conceptuais e terminológicos representam um corte com toda a tradição contabilística existente. Trazem com elas um conjunto de conceitos, de terminologia, de processos e de regras que diferem sensivelmente da cultura existente.

O SNC, com marca de estrutura, assente em princípios e não tanto em regras explícitas e, nessa concordância, um modelo que se pretende preferencialmente voltado para o processo de tomada de decisão (Pires, 2010). Este novo normativo tem como principais objetivos impulsionar a convergência das práticas de contabilização e avaliação dos ativos e passivos entre os países membros da UE, assim como entre as empresas de um mesmo setor. Através do SNC, espera-se um maior investimento e financiamento por parte de investidores estrangeiros dado a existência de transparência, de informações fiáveis originadas pelas divulgações obrigatórias e uma melhor integração das entidades nacionais nos mercados internacionais pelos critérios utilizados nos seus relatos financeiros serem mais comparáveis com os outros Estados (Matos, 2011).

Quanto à responsabilidade das boas práticas de adoção do SNC nas empresas, será assumida pelo órgão de gestão que é responsável pela preparação e apresentação das suas DF.

O artigo 14.º do DL n.º158/2009, de 13 de julho, “Ilícitos de mera ordenação social”, trata das coimas em caso de não aplicação das NCRF e de não apresentação das DF. É da responsabilidade do órgão de gestão a preparação adequada e divulgação das DF. O n.º 5 do referido artigo estipula que “são tidos em conta os valores dos capitais próprios e do total de rendimentos das entidades, os valores associados à infração e a condição económica dos infratores” para determinação da coima. A CNC, detentora de 40% do valor da coima, poderá reduzir o montante da coima para metade caso seja provado que o ato não foi voluntário, mas sim por negligência dos órgãos de gestão. Reverte a favor do Estado 60% do valor da coima.

2.5. Norma Contabilística e de Relato Financeiro - Pequenas Entidades

2.5.1. Âmbito de aplicação

Por Despacho n.º 587/2009/MEF do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 14 de agosto de 2009, foi homologada a NCRF-PE do SNC. Esta norma, composta por 18 capítulos, foi publicada no Aviso n.º 15654/2009, de 7 de setembro, e é

especificamente destinada às entidades de menor dimensão, assente na mesma filosofia de conceitos e orientada pelos mesmos requisitos técnicos de referência, permitindo delimitar e simplificar num único documento, mais acessível e de mais fácil aplicação, as exigências contabilísticas mais comuns.

Houve então inteira compatibilidade e coerência entre os normativos aplicáveis aos três grupos de entidades que operam em Portugal:

- Empresas com valores cotados que aplicam diretamente as IAS/IFRS;
- Restantes empresas dos sectores não financeiros, que aplicam as NCRF;
- Empresas de menor dimensão que aplicam a NCRF-PE.

A NCRF-PE tem como objetivo estabelecer os aspetos de reconhecimento, mensuração e divulgação extraídos das correspondentes NCRF, tidos como os requisitos mínimos aplicáveis às pequenas entidades.

São consideradas pequenas entidades, segundo a Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto, que alterou a redação do artigo 9.º do DL n.º 158/2009, de 13 de julho, as empresas que:

[...] não ultrapassem dois dos três limites seguintes, salvo quando por razões legais ou estatutárias tenham as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal de contas:

a) Total do balanço: € 1 500 000;

b) Total de vendas líquidas e outros rendimentos: €3 000 000;

c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

No entanto, o ponto 3 do mesmo artigo assinala que nos “casos em que uma pequena entidade integre o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas, aquela não pode aplicar o regime previsto na NCRF-PE.”

A adoção da NCRF-PE não é uma imposição mas uma opção, podendo sempre as entidades qualquer que seja a sua dimensão aplicar o conjunto completo das NCRF.

O ponto 2.3 da NCRF-PE é explícito quanto à aplicação da norma:

Sempre que esta Norma não responda a aspetos particulares que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou relato financeiro de transações ou situações, ou a lacuna em causa

seja de tal modo relevante que o seu não preenchimento impeça o objetivo de ser prestada informação que, de forma verdadeira e apropriada, traduza a posição financeira numa certa data e o desempenho para o período abrangido, a entidade deverá recorrer, tendo em vista tão somente a superação dessa lacuna, supletivamente e pela ordem indicada:

- a) Às NCRF e Normas Interpretativas (NI);
- b) Às Normas Internacionais de Contabilidade, adotadas ao abrigo do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho;
- c) Às Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respetivas interpretações.

2.5.2. Conteúdo

As pequenas entidades apenas são obrigadas à elaboração do balanço, demonstração de resultados por natureza e anexo, ficando dispensadas de apresentar a demonstração de fluxos de caixa e a demonstração de alterações do capital próprio, sendo-lhes ainda permitida a apresentação de modelos reduzidos:

Para as entidades que, nos termos do artigo 9.º do DL n.º 158/2009, de 13 de Julho, apliquem a “Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades” (NCRFPE), são aprovados os seguintes modelos reduzidos de demonstrações financeiras, anexos à presente portaria:

- a) Anexo n.º 7: balanço, modelo reduzido;
- b) Anexo n.º 8: demonstração dos resultados por naturezas, modelo reduzido;
- c) Anexo n.º 9: demonstração dos resultados por funções, modelo reduzido;
- d) Anexo n.º 10: anexo, modelo reduzido. (Portaria n.º 986/2009, de 7 de setembro, artigo n.º 2)

No que concerne o anexo do modelo reduzido, a entidade deve criar a sua numeração de acordo com as divulgações que deve efetuar, sendo que os pontos de 1 a 4 (identificação da entidade, referência contabilístico de preparação das DF, principais políticas contabilísticas e as alterações nas estimativas contabilísticas e erros) são rígidos.

A adoção pela primeira vez é tratada no ponto 5 da NCRF-PE. De acordo com a mesma, as alterações de políticas contabilísticas decorrentes da adoção pela primeira vez da presente norma devem ser aplicadas prospectivamente. Consequentemente, no balanço de abertura relativo à primeira aplicação, a entidade deve:

- a) Manter reconhecidos pela quantia escriturada todos os ativos e passivos cujo reconhecimento continue a ser exigido por esta norma;
- b) Reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento passe a ser exigido por esta norma, sendo a respetiva mensuração efetuada nos termos nela previstos, não sendo contudo permitida, em caso algum, a utilização da base de mensuração do justo valor à data da transição;
- c) Desreconhecer itens como ativos ou passivos se a presente norma o não permitir; e
- d) Efetuar as reclassificações pertinentes.

Relativamente às diferenças de transição, quaisquer quantias devem ser reconhecidas no capital próprio. Posteriormente deverá ser divulgado a explicação sobre a afetação da posição e do desempenho financeiro originados pela transição dos anteriores PCGA pela NCRF-PE, assim como uma explicação acerca da natureza das diferenças de transição que foram reconhecidas como capital próprio.

A NCRF-PE assenta nos seguintes princípios orientadores, segundo Cravo (2009, p.9):

- Aplicação prospetiva da norma;
- Fortíssima limitação à utilização do justo valor;
- Inclusão dos tratamentos transversais à generalidade das entidades abrangidas;
- Eliminação do tratamento de matérias específicas a determinados sectores da economia (p.ex. agricultura, contratos de construção)
- Clarificação de alguns aspetos relativos a imparidades e a inventários;
- Agregação dos capítulos relativos a provisões e a matérias ambientais.

A NCRF-PE tem como objetivo estabelecer os aspetos de reconhecimento, mensuração e divulgação extraídos das correspondentes NCRF, tidos como os requisitos mínimos aplicáveis às pequenas entidades, abordando os seguintes aspetos que constam das NCRF:

- Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros (ponto 6)
- Ativos fixos tangíveis (ponto 7)
- Ativos intangíveis (ponto 8)

- Locações (ponto 9)
- Custos de empréstimos obtidos (ponto 10)
- Inventários (ponto 11)
- Rédito (ponto 12)
- Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes (ponto 13)
- Contabilização dos subsídios do Governo e divulgação de apoios do Governo (ponto 14)
- Os efeitos de alterações em taxas de câmbio (ponto 15)
- Impostos sobre o rendimento (ponto 16)
- Instrumentos financeiros (ponto 17)
- Benefícios dos empregados (ponto 18).

Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros (NCRF-PE, ponto 6)

No que respeita a políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros, a NCRF-PE:

- Estabelece os critérios para a seleção e aplicação de políticas contabilísticas, salientando no ponto 6.1 que “A política ou políticas contabilísticas a aplicar a determinado item será a que decorrer do capítulo que especificamente tratar da subjacente transação, acontecimento ou condição”.
- Exige a consistência na aplicação das políticas contabilísticas.
- Segue também o regime geral estabelecido para as alterações nas políticas contabilísticas, ou seja,

Uma entidade deve alterar uma política contabilística apenas se a alteração passar a ser exigida por uma Norma ou Interpretação; ou resultar no facto de as demonstrações financeiras proporcionarem informação fiável e mais relevante sobre os efeitos das transações, outros acontecimentos ou condições, na posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade.

- Quanto às alterações nas estimativas contabilísticas e erros foi estabelecido o princípio geral da aplicação prospetiva, incluindo qualquer diferencial nos

resultados do período de alteração, se a alteração afetar apenas esse período; ou período de alteração e futuros períodos, se a alteração afetar ambas as situações.

Ativos fixos tangíveis (NCRF-PE, ponto 7)

Um ativo fixo tangível é reconhecido se e apenas se cumprir as condições de reconhecimento definidas no capítulo 3 da norma. Os sobressalentes e equipamentos de serviço são geralmente escriturados como inventário e reconhecidos nos resultados quando consumidos. Contudo, quanto aos sobressalentes principais e equipamento de reserva, os mesmos são classificados como ativos fixos tangíveis quando a entidade espera usá-los durante mais do que um período.

Um item do ativo fixo tangível é, usualmente, mensurado pelo seu custo, que compreende nomeadamente o preço de compra e os custos diretamente atribuídos à colocação do ativo.

Opcionalmente é permitido a utilização do modelo do justo valor caso se verifiquem diferenças significativas entre a quantia escriturada segundo o modelo do custo e o justo valor dos ativos. No entanto, dever-se-á aplicar essa política a uma classe inteira de ativos fixos tangíveis.

No modelo do custo, após o reconhecimento como um ativo, um item do ativo fixo tangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas. No modelo da revalorização, após o reconhecimento como um ativo, um item do ativo fixo tangível cujo justo valor possa ser mensurado fiavelmente deve ser escriturado por uma quantia revalorizada, que é o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas por imparidade acumuladas subseqüentes.

A depreciação de um ativo começa quando este esteja disponível para uso e cessa na data em que o ativo for desreconhecido. O método de depreciação usado deve refletir o modelo por que se espera que os futuros benefícios económicos do ativo sejam consumidos pela entidade, podendo ser utilizada uma variedade de métodos de

depreciação para imputar a quantia depreciável de um ativo numa base sistemática durante a sua vida útil. Tais incluem: o método da linha reta, o método do saldo decrescente e o método das unidades de produção.

A entidade deverá avaliar se um item do ativo fixo tangível está ou não com imparidade usando para o efeito as disposições da NCRF 12 – Imparidade de Activos.

Ativos intangíveis (NCRF-PE, ponto 8)

O ponto 8 trata dos ativos intangíveis, estabelecendo que “Um ativo intangível deve ser reconhecido se, e apenas se, for identificável, e cumprir as condições de reconhecimento definidas no capítulo 3 acima” (NCRF-PE, 8.2). Por sua vez, um ativo satisfaz o critério da identificabilidade na definição de um ativo intangível quando (NCRF-PE, 8.3):

- a) For separável i.e. capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, ativo ou passivo relacionado; ou
- b) Resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Este tipo de ativo deve ser mensurado inicialmente pelo seu custo (NCRF-PE, 8.4). Não é, contudo, permitido o modelo de revalorização como critério de mensuração subsequente.

Quanto aos ativos intangíveis gerados internamente, a regra geral é a do não reconhecimento dos mesmos. A exceção são os gastos de desenvolvimento, cujo reconhecimento apenas deve ocorrer se, e apenas se, uma entidade puder demonstrar os critérios previstos no ponto 8.7.

Tal como refere Cravo (2009, p.93)

A norma PE estabelece neste capítulo um conjunto de disposições relativas ao tratamento contabilístico dos dispêndios de carácter ambiental, fixando, designadamente como condições

para reconhecimento como ativo os dispêndios que se destinarem a servir de maneira durável a atividade da entidade e se relativamente aos quais esteja satisfeita uma das seguintes condições:

- a) Os gastos relacionarem-se com benefícios económicos que se espera venham a fluir para a entidade e que permitam prolongar a vida, aumentar a capacidade ou melhorar a segurança ou eficiência de outros ativos detidos pela entidade (para além do seu nível de eficiência determinado originalmente); ou
- b) Os gastos permitirem reduzir ou evitar uma contaminação ambiental suscetível de ocorrer em resultado das futuras atividades da entidade.

A norma é muito restritiva em matéria de reconhecimento como ativo, deste tipo de dispêndios, estabelecendo que, como regra geral, os mesmos devam ser reconhecidos como gastos quando incorridos.

De acordo com o ponto 8.12, serão reconhecido como gastos, nunca devendo ser reconhecidos como ativos:

- a) As marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens substancialmente semelhantes gerados internamente;
- b) Dispêndio com atividades de arranque, a não ser que este dispêndio esteja incluído no custo de um item de ativo fixo tangível.
- c) Dispêndios com atividades de formação;
- d) Dispêndios com atividades de publicidade e promocionais;
- e) Dispêndios com a mudança de local ou reorganização de uma entidade no seu todo ou em parte.

A NCRF-PE prevê no ponto 8.13 que “o dispêndio com um item intangível que tenha sido inicialmente reconhecido como um gasto não deve ser reconhecido como parte do custo de um ativo intangível em data posterior”.

Uma entidade deve avaliar se a vida útil de um ativo intangível é finita ou indefinida e, se for finita, a duração dessa vida útil. A quantia depreciable de um ativo intangível com uma vida útil finita deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil. Por regra, o valor residual de um ativo intangível com uma vida útil finita deve ser assumido como sendo zero. Um ativo intangível com uma vida útil indefinida não deve ser amortizado.

No que concerne à imparidade, o ponto 8.22 estabelece que “para determinar se um ativo intangível está com imparidade, uma entidade deverá aplicar a NCRF 12 - Imparidade de Activos”.

Locações (NCRF-PE, ponto 9)

Este ponto não traz nada de novo. A NCRF-PE começa por classificar e distinguir as locações financeiras das locações operacionais:

Uma locação é classificada como locação financeira se ela transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade. Uma locação é classificada como locação operacional se ela não transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade.

[...]

A classificação de uma locação como financeira ou operacional depende da substância da transação e não da forma do contrato. (NCRF-PE, 9.1 e 9.2)

Da parte do locatário, a locação financeira deve ser reconhecida como ativo e passivo no balanço pelo justo valor ou se inferior pelo valor dos pagamentos mínimos; quanto à locação operacional será reconhecida como gasto numa base linear durante o período nas demonstrações dos resultados.

Custos de empréstimos obtidos (NCRF- PE, ponto 10)

O capítulo 10 mantém

O regime geral do reconhecimento dos mesmos como um gasto no período em que sejam incorridos, permitindo-se que, em circunstâncias excecionais os mesmos possam ser capitalizados.

Estão neste caso, os custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica podem ser capitalizados como parte do custo desse ativo, quando seja provável que deles resultarão benefícios económicos futuros para a entidade e tais custos possam ser fiavelmente mensurados. (Cravo, 2009, pp.95-96).

Segundo o ponto 10.8,

A capitalização dos custos de empréstimos obtidos como parte do custo de um ativo que se qualifica deve começar quando:

- a) Os dispêndios com o ativo estejam a ser incorridos;
- b) Os custos de empréstimos obtidos estejam a ser incorridos; e
- c) As atividades que sejam necessárias para preparar o ativo para o seu uso pretendido ou venda estejam em curso.

devendo cessar quando substancialmente todas as atividades necessárias para preparar o ativo elegível para o seu uso pretendido ou para a sua venda estejam concluídas (NCRF-PE, 10.11).

Inventários (NCRF-PE, ponto 11)

Tal como Cravo (2009, p. 97) refere, “Em matéria de inventários duas notas apenas: a impossibilidade de adoção do critério LIFO e a obrigatoriedade de a imputação de gastos gerais de produção fixos aos custos de conversão é baseada na capacidade normal das instalações de produção.”

O ponto 11.1 estabelece que “os inventários devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo”. O ponto 11.10 exemplifica custos a excluir dos custos dos inventários reconhecidos como gastos do período em que sejam incorridos. Relativamente ao valor realizável líquido, “Em cada período subsequente é feita uma nova avaliação do valor realizável líquido.” (NCRF-PE, 11.19)

O parágrafo 11.19 estabelece o reconhecimento como gasto:

Quando os inventários forem vendidos, a quantia escriturada desses inventários deve ser reconhecida como um gasto do período em que o respetivo rédito seja reconhecido. A quantia de qualquer ajustamento dos inventários para o valor realizável líquido e todas as perdas de inventários devem ser reconhecidas como um gasto do período em que o ajustamento ou perda ocorra. A quantia de qualquer reversão do ajustamento de inventários, proveniente de um aumento no valor realizável líquido, deve ser reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como um gasto no período em que a reversão ocorra.

Rédito (NCRF-PE, ponto 12)

O capítulo 12 debruça-se sobre o rédito proveniente de transações e acontecimentos de venda de bens, prestação de serviços e uso por outros de ativos da entidade que produzam juros, *royalties* e dividendos.

O rédito deve ser mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber tomando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e de quantidade concedidos pela entidade. O rédito associado com a transação deve ser reconhecido conforme a fase de acabamento à data do balanço.

Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes (NCRF-PE, ponto 13)

O parágrafo 13.3 do capítulo 13 define as provisões, passivos contingentes e ativos.

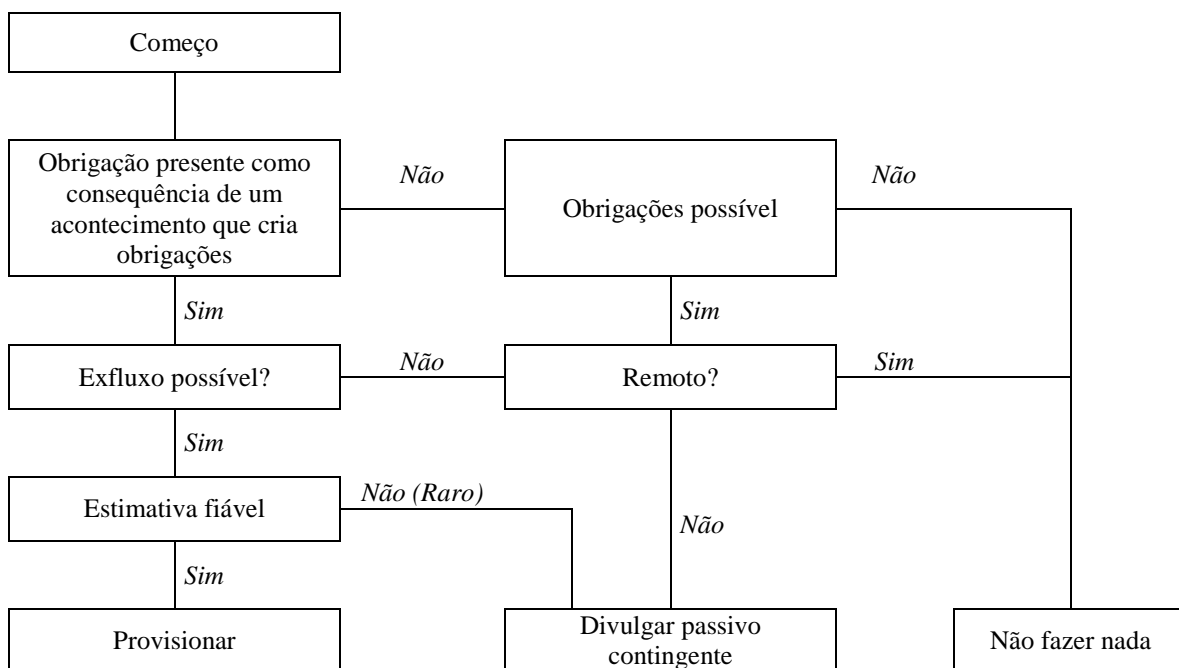
Cravo (2009, p.101) salienta que

Anote-se que o uso de estimativas é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras e não prejudica a sua fiabilidade. Isto é especialmente verdade no caso de provisões, que pela sua natureza são mais incertas do que a maior parte de outros elementos do balanço. Uma entidade pode, normalmente, fazer uma estimativa da obrigação que seja suficientemente fiável para usar ao reconhecer uma provisão. Quando tal não seja possível, existe um passivo que não pode ser reconhecido, sendo divulgado como um passivo contingente.

A quantia a reconhecer como provisão deve ser a melhor estimativa do gasto exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço, ou seja, é a quantia que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação tendo em consideração os riscos, incertezas e acontecimentos futuros, porém essas não podem justificar provisões excessivas ou sobreavaliação de passivos, e deve ser atualizada em cada período para uma melhor estimativa. A provisão deve ser revertida quando deixa de ser provável que seja necessário um exfluxo de recursos para liquidar a obrigação. Não pode ser reconhecida provisões para perdas operacionais, uma vez que não satisfazem os requisitos de reconhecimento. Em caso de contrato oneroso, a obrigação deve ser reconhecida como provisão.

As provisões são uma parte essencial da preparação das DF e não prejudicam a fiabilidade do balanço quando a estimativa da obrigação é bastante fiável. Caso não seja possível quantificar a estimativa, o passivo não pode ser reconhecido, sendo divulgado como passivo contingente.

O SNC divulga uma árvore de decisão para simplificar o ponto desta norma cujo segue.



Fonte: SNC, NCRF-PE, §13.33.

Os ativos contingentes, por regra geral, não são reconhecidos como ativos porque são derivados de acontecimentos passados e cuja existência apenas será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de acontecimentos futuros incertos independentes da entidade. Eles poderão ser reconhecidos quando a realização de rendimentos esteja virtualmente certa, caso contrário poderão ser divulgados se for provável um influxo de benefícios económicos.

Contabilização dos subsídios do Governo e divulgação de apoios do Governo (NCRFPE, ponto 14)

O capítulo 14 expressa que os subsídios do governo só devem reconhecidos se houver certeza que a entidade cumprirá as condições a eles associadas e venham a ser

recebidos. No entanto, a norma não explicita quais os elementos em que a empresa se deve basear para comprovar os requisitos do ponto 14.1 da NCRF-PE.

Uma vez contabilizado, qualquer acontecimento deverá seguir o ponto 13 desta norma. Um subsídio não monetário deve ser avaliado e contabilizado pelo justo valor. A norma exige várias divulgações em relação ao subsídio ou apoio do governo, nomeadamente a política contabilística adotada por subsídio, a natureza e extensão do mesmo, assim como acontecimentos futuros ligados com os recebimentos dos subsídios.

De acordo com o SNC e conforme assevera Franco (2010, p.36)

Este tipo de subsídios “ao investimento” passam a ser reconhecidos diretamente em capitais próprios e não como anteriormente acontecia em POC, quando figuravam nos passivos. Posteriormente a esse reconhecimento inicial em capitais próprios são reconhecidos como rendimento na proporção da depreciação ou amortização do ativo adquirido.

Os subsídios não reembolsados relacionados como ativos fixos tangíveis e intangíveis são contabilizados como capital próprio na conta 593 “subsídio” em contra partida da conta 278 “outros devedores e credores”. No caso de ativos depreciables ou amortizáveis, o valor deverá ser classificado como rendimento durante a vida útil na conta 7883 “imputação de subsídios para investimentos”. No caso de os ativos não serem depreciables ou amortizáveis, o valor permanece no capital próprio a não ser que seja necessário compensar uma perda por imparidade. Quanto ao subsídio reembolsável, será contabilizado numa conta de passivo 25 “financiamento obtido”. Caso esse passe a ser não reembolsável, deverá seguir as regras anteriormente enunciadas.

Outro tipo de subsídio são os relacionados com os rendimentos. Exemplo disso são os subsídios à exploração que se destinam a compensar gastos já incorridos ou a incorrer na exploração. Uma vez o apoio concedido, o mesmo é registado numa conta 278 por contrapartida de uma conta 282 “rendimentos a reconhecer”. A quando da realização do gasto, deverá efetuar-se o registo pelo valor subsidiado levando a débito da 282 por contrapartida da 75 “subsídio à exploração”.

Os efeitos de alterações em taxas de câmbio (NCRF-PE, ponto 15)

A entidade deverá, em primeiro lugar, determinar a sua moeda funcional, ou seja, a moeda do ambiente económico principal no qual a entidade opera. De seguida, serão cambiados todos os itens denominados em moeda estrangeira para a moeda funcional. Para efeitos de reconhecimento inicial, as transações são registadas na data em que ocorram, sendo utilizada a taxa de câmbio nessa data de acordo com o ponto 15.2.

Conforme o ponto 15.3, à data do balanço

Os itens monetários em moeda estrangeira devem ser transpostos pela taxa de fecho. Os itens não monetários registados pelo custo histórico numa moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso de uma taxa de câmbio à data da transação. Os itens não monetários registados pelo justo valor numa moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso das taxas de câmbio que existiam aquando da determinação dos seus justos valores.

No entanto, o ponto 15.5 refere sempre que existam diferenças de câmbio, as mesmas devem ser reconhecidas nos resultados do período em que ocorram em diferença de câmbio. As diferenças de câmbio desfavoráveis só devem ser registadas na conta 692 “Diferença de câmbio” se estiverem relacionadas com financiamentos. Se estiverem relacionadas com a atividade operacional da entidade deve ser criada uma subconta da 68 “Outros gastos e perdas” conforme resposta às FAQ’s da CNC.

Impostos sobre o rendimento (NCRF-PE, ponto 16)

O capítulo 16 declara que os Impostos sobre o Rendimento devem ser tratados nas pequenas entidades segundo o método do imposto a pagar e mensurados em função das taxas fiscais à data do balanço.

O §16.1 da NCRF-PE refere que o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento assenta em regra no reconhecimento e mensuração dos impostos correntes. Assim sendo, não devem ser reconhecidos os impostos diferidos. No entanto, se a entidade adotar o modelo de revalorização terá que aplicar integralmente a NCRF 25 como refere o ponto 7.10 da NCRF-PE.

Segundo Rodrigues, Carvalho, Cravo e Azevedo (2010, p.433, citado por Marques e Alves, n.d., p.13),

O acesso ao modelo de revalorização na NCRF-PE é mais restritivo comparativamente ao modelo geral. Uma vez cumprido aquele requisito, se uma PE adotar o modelo da revalorização da NCRF-PE, o tratamento contabilístico das operações analisadas neste caso é similar no contexto de uma PE, inclusive no que se refere aos impostos diferidos (cf. §§ 7.10 da NCRF-PE). Também as exigências de divulgação de informação por parte das PE são menores do que no modelo geral.

Instrumentos financeiros (NCRF-PE, ponto 17)

O capítulo 17 da NCRF-PE aplica-se aos instrumentos financeiros. Uma entidade deve reconhecer um ativo financeiro, um passivo financeiro ou um instrumento de capital próprio apenas quando se torne uma parte das disposições contratuais do instrumento.

Um aumento de capital próprio somente deverá ser reconhecido quando o dinheiro ou outro recurso tenha sido recebido. Se estes forem recebidos antes da emissão de ações e a entidade não puder ser obrigada a devolver tais recursos, a entidade deve reconhecer um aumento de capital próprio até ao limite da quantia recebida.

Os instrumentos financeiros devem ser mensurados ao custo menos perdas por imparidade, sendo no entanto, os instrumentos financeiros negociados em mercado líquido e regulamentados mensurados ao justo valor.

A entidade deve avaliar todos os ativos financeiros que não sejam mensurados ao justo valor por contrapartida de resultados em cada período. Se existir uma evidência objetiva de imparidade, a entidade deve reconhecer uma perda por imparidade na demonstração dos resultados.

Benefícios dos empregados (NCRF-PE, ponto 18)

O capítulo 18 tem como propósito prescrever a contabilização e divulgação dos benefícios dos empregados, devendo os mesmos ser reconhecidos como passivo quando um empregado tiver prestado serviços em troca de benefícios a pagar no futuro e como um gasto quando a entidade consumir o benefício económico proveniente do serviço proporcionado por um empregado em troca desses benefícios. Cardoso (2010, p.30) alega que

os gastos devem ser reconhecidos no período a que digam respeito, ou seja, no momento em que a empresa obteve o benefício pelo trabalho prestado pelo empregado, independentemente do pagamento vir a ser efetuado no período seguinte, estes encargos são aceites em termos fiscais e imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica.

Conforme a norma, uma entidade deve reconhecer o custo esperado dos pagamentos de participação nos lucros e gratificações quando:

- a) A entidade tenha uma obrigação presente legal ou construtiva de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos passados; e
- b) Possa ser feita uma estimativa fiável da obrigação.

Quando o pagamento da gratificação ocorre no ano seguinte ao período a que diz respeito (exemplo disso são as gratificações sobre lucros), o gasto deverá ser registado no período em que o mesmo ocorreu.

Como se pode verificar, a NCRF-PE é uma norma que contempla de um modo mais resumido, os princípios de reconhecimento, mensuração e divulgação previstos nas restantes NCRF. No entanto, várias das NCRF não foram contempladas na NCRF-PE, tais como, propriedades de investimento, imparidade de ativos e agricultura.

Uma vez caracterizado o conteúdo da NCRF-PE, o capítulo seguinte é dedicado aos objetivos do presente trabalho e ao relatório das atividades desenvolvidas ao longo do estágio curricular.

3. Objetivos e Relatório das Atividades Desenvolvidas

A apresentação dos objetivos deste estudo assim como a descrição das atividades desenvolvidas no período de estágio serão explicitadas ao longo deste capítulo.

3.1. Objetivos

Pretende-se com este trabalho materializar o acompanhamento da adoção pela primeira vez da NCRF-PE, nomeadamente nos trabalhos conducentes à elaboração do balanço de abertura e nos trabalhos de fim de exercício.

Para tal foi realizado um relatório de estágio enquadrado no âmbito do Regulamento de Estágio do Mestrado em Contabilidade, realizado em ambiente empresarial, com a resolução de problemas práticos. A empresa acolhedora do estágio foi a Curioscorte – Corte para Confeção Unipessoal, Lda. Os dados subjacentes ao presente trabalho foram obtidos diretamente na empresa.

3.2. Relatório das atividades desenvolvidas

Nesta secção são descritas as atividades desenvolvidas na empresa ao longo do período de estágio – de fevereiro a julho de 2011, durante o qual fui acompanhado pela Sandra Costa (orientadora do estágio) e pela TOC, Dr.^a Martine Fernandes.

3.2.1. Plano de estágio

Foi previamente estabelecido um plano de estágio que a seguir se descreve:

Aprendizagem relativa à forma como se organiza a contabilidade

| Descrição | N.º horas |
|---|------------------|
| Receção de documentos contabilísticos e fiscais. | 5 |
| Verificação e arquivo dos documentos contabilísticos e fiscais. | 20 |

| | |
|-------------------------------------|------------|
| Classificação dos documentos. | 80 |
| Registo informático dos documentos. | 40 |
| <i>Subtotal</i> | <i>145</i> |

Práticas de controlo interno

| Descrição | N.º horas |
|---|------------------|
| Reconciliações bancárias. | 20 |
| Conferências saldos c/c clientes e fornecedores. | 20 |
| Análise sistema controlo interno da empresa. | 45 |
| Consulta e elaboração de mapa de compromissos fiscais para a empresa. | 20 |
| <i>Subtotal</i> | <i>105</i> |

Preparação da informação dos Recursos Humanos

| Descrição | N.º horas |
|--|------------------|
| Elaboração de contrato de trabalho. | 30 |
| Cessação de contrato de trabalho. | 20 |
| Processamento de salários. | 70 |
| Formação e preenchimento do Relatório Único (RU) | 40 |
| <i>Subtotal</i> | <i>160</i> |

Apuramento de contribuições e impostos e preenchimento das respetivas declarações

| Descrição | N.º horas |
|--|------------------|
| Preenchimento de mapas estatísticos | 30 |
| Preenchimento Declaração Recapitulativa | 30 |
| Preenchimento do Modelo 10 | 30 |
| Emissão Mapa de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), Conferência de Incidências e Valores. | 30 |
| Simulação de Envio das Declarações Periódicas de IVA (utilização Modelo OFF line), pedido de reembolso de IVA | 30 |
| Acompanhamento da emissão guias de pagamento das Retenções de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e Imposto do Selo (IS) | 15 |
| <i>Subtotal</i> | <i>165</i> |

Encerramento de contas e preparação das DF e restantes documentos que compõem o “dossier fiscal”

| Descrição | N.º horas |
|---|------------------|
| Conferência Geral das Contas: Caixa, Depósitos bancários, Clientes, fornecedores, Outros devedores e credores, etc. | 20 |
| Acréscimos e Diferimentos: Seguros, Rendas, Juros, Remunerações a Liquidar, etc. | 20 |
| Transferências de compras para mercadorias e ou matérias-primas. | 10 |
| Apuramento do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas (CMVMC), Variação de Produção. | 15 |
| Preenchimento dos mapas oficiais de depreciações e amortizações, mapa de provisões, perdas por Imparidade em créditos e ajustamentos em inventários, mais ou menos valias, etc. | 25 |
| Apuramento de Resultados: Operacionais e Antes de Impostos. | 30 |
| Estimativa de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), derrama; Apuramento de resultados líquidos. | 35 |
| Preenchimento, modelo <i>Off line</i> , da modelo 22; validação e simulação de envio. | 55 |
| Preenchimento, modelo <i>Off line</i> , da Declaração Informação Empresarial Simplificada (IES) e respetivos anexos; Validação e simulação de envio. | 50 |
| <i>Subtotal</i> | <i>260</i> |

Preparação da informação contabilística para relatórios e análise de gestão

| Descrição | N.º horas |
|--|------------------|
| Consulta de Anexos ao Balanços e Demonstração de Resultados. | 10 |
| Elaboração do Anexo ao Balanço e Demonstração de Resultados. | 30 |
| Análise Económico-financeira de empresas. | 10 |
| Preparação de Diversa Documentação. | 15 |
| <i>Sub total</i> | <i>65</i> |

Identificação e acompanhamento relativo à resolução de questões da organização

| Descrição | N.º horas |
|---|------------------|
| Consulta diversa à legislação: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS); Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC); C.I.SELO; Orçamento de Estado; SNC, NCRF, Interpretações técnicas, etc. | 20 |
| Acompanhamento do Patrono à repartição de Finanças, Segurança Social etc. | 20 |
| Obtenção de Informação junto de outros profissionais conexos à profissão como advogados e solicitadores. | 20 |
| <i>Sub total</i> | <i>60</i> |

Desta forma, o estágio totalizou 960 horas e plano de estágio foi cumprido na íntegra.

3.2.2. Organização, classificação e conferência da contabilidade

A contabilidade da empresa é efetuada externamente no gabinete de contabilidade da Dra. Martine Fernandes. Em primeiro lugar, aprendi como organizar e preparar o arquivo dos documentos referente à contabilidade mensal. A empresa não apresenta um volume elevado de documentos, pelo que a sua organização é feita ao longo do mês. A pasta mensal é dividida em: bancos, compras, diversos, caixa e vendas.

Os documentos são ordenados por banco e arquivados por data. É assegurado que não faltam documentos através da conferência dos mesmos com o extrato bancário. Classifiquei, entre outros documentos, empréstimos e juros bancários, *leasings* de veículos de mercadorias, *leasing* de propriedade de investimento, pagamentos ao Estado, a fornecedores e processamento de salários.

Os documentos de compras e diversos são arquivados por fornecedores e por data. No que concerne às faturas, antes dos respetivos lançamentos contabilísticos, deve ser verificado se as faturas cumprem as normas exigidas pelo CIVA, o artigo 36.º, n.º 5, alínea a) e seguintes. Ou seja, se o documento contém a data, o número da fatura, o nome do fornecedor, assim como o seu Número de Identificação de Pessoa Coletiva (NIPC), bem como o da empresa adquirente, a quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, a taxa aplicável e o montante de imposto devido, o preço líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável e o motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso.

Também deve ser verificado se o NIPC do fornecedor é válido e se encontra em atividade. Para tal, essa confirmação poderá efetuar-se no portal das finanças, no separador consultar, identificação clientes/fornecedores. No caso de não cumprir algum dos requisitos, a fatura não é válida para efeitos fiscais. No caso das faturas intracomunitárias, há também que verificar se o NIPC do fornecedor se encontra registado no *VAT Information Exchange System* (VIES).

Com apoio do código de contas, tive oportunidade de classificar faturas de compras de matérias-primas, aquisições intracomunitárias, fornecimentos e serviços diversos com aplicação das diversas taxas do IVA. Com auxílio do artigo 21.º do CIVA, Exclusões do direito à dedução, verifiquei se o IVA era dedutível ou não nos diversos documentos para classificar em conformidade. Nas aquisições intracomunitárias, procedi à liquidação do IVA e dedução caso aplicável. Outros documentos referiam isenção, pelo que não havia lugar a dedução de IVA.

A empresa utiliza um fundo fixo de caixa. É elaborada uma folha de caixa referente aos pagamentos do mês que é colocada na pasta da contabilidade. Apenas despesas de baixo valor são pagas através do caixa, tal como despesas de correio, almoços, etc. Com regularidade, efetuava a contagem do dinheiro.

A empresa tem apenas um único cliente, a empresa mãe: Comercial Textil Saroni Verin S.L. A faturação é executada na empresa através do programa da Sage Gespos.

Inicialmente é feito o registo na contabilidade de todos os documentos do mês imputando os gastos ao respetivo setor: Corte; Armazém; Patronagem; Qualidade e Confeção.

Posteriormente são emitidos mapas dos gastos por setor, que servem de documentos de suporte à faturação ao qual é aplicado uma margem acordada entre ambas as empresas. No entanto, o departamento de Corte é o único que não fatura em função dos gastos, mas sim em função da produção.

Por se tratar de serviços prestados para uma empresa do mercado intracomunitário, aplica-se a regra da localização do artigo 6.º do CIVA sendo os mesmos tributados Estado-membro pelo adquirente.

Dado que a contabilidade é feita externamente, deslocava-me ao gabinete de contabilidade para tratar do processamento das depreciações no programa Sage Gestão de ativos. Introduzia os ativos adquiridos no respetivo mês, preenchendo devidamente a ficha com auxílio do DR n.º 25/2009, de 14 de setembro, para definir corretamente os códigos e a taxa de depreciação. Depois de gerar as depreciações do mês, emitia um mapa para proceder à contabilização.

Com a pasta de contabilidade devidamente organizada e classificada procedia à introdução dos registos dos documentos da contabilidade no programa da Infologia Sage Linha 50.

O passo seguinte era tratar da conferência dos elementos contabilísticos. Munido de um balancete de fornecedores e clientes do programa de Gestão Comercial, imprimia um balancete do programa de contabilidade para verificar a concordância entre ambos. Em seguida, com o extrato bancário, procedia à reconciliação bancária para certificar que nenhum documento estava em falta. Também conferia o valor do caixa na contabilidade para confirmar se estava em concordância com a folha de caixa do mês. Visualizava os extratos das contas dos impostos para detetar se existia alguma incoerência.

Em seguida extraia uma declaração do IVA, gerada automaticamente no programa, procedia à conferência de cada campo da declaração, certificando que estavam de acordo com os valores registados na contabilidade, multiplicando as bases pelas respetivas taxas do IVA. Confirmada a exatidão dos dados, a declaração era submetida eletronicamente pela TOC. Dado que a empresa apenas presta serviço para o mercado intercomunitário, geralmente havia IVA a reportar. Quando o valor atingia 10.000€, era solicitado o reembolso do mesmo. O programa estava parametrizado para o preenchimento automático dos anexos, o mapa de cliente, mapa de fornecedores e de regularizações, pelo que as correções a efetuar eram insignificantes. Posteriormente, procedia-se ao apuramento do IVA do mês e imprimiam-se os respetivos diários.

3.2.3. Outras tarefas desenvolvidas

Durante o estágio, desenvolvi outras tarefas tal como a receção do correio distribuindo-o pelos respetivos setores para proceder à sua conferência. Todos os documentos respeitantes à contabilidade eram-me entregues novamente. As faturas eram registadas no programa de Gestão Comercial da Sage Gespos para posteriormente emitir mapas de valores pendentes, que serviam de base para o planeamento dos pagamentos.

Acompanhei a contratação de vários funcionários, inclusive as entrevistas de seleção e recrutamento. Aquando da admissão de um funcionário, recolhia os dados pessoais preenchendo uma ficha, para depois os inserir no programa de gestão de pessoal, e efetuava a inscrição através da Segurança Social Direta, mencionando a data de início e fim de contrato caso fosse a termo.

Elaborava os contratos de trabalho assim como o resumo referente ao dever de informação, que consta do artigo 106.º da Lei n.º 7/2009, de 12 de fevereiro. Verificava nos Instrumentos de Regulamentação Coletiva de Trabalho (IRCT) e nos Boletins do Trabalho e Emprego (BTE) se valor do vencimento acordado cumpria o mínimo legal de acordo com a categoria atribuída. O funcionário preenchia um formulário, indicando a sua situação pessoal e familiar, de acordo com o artigo 99.º, n.º 2 alínea a) CIRS, para que fosse adequadamente imputada ao seu rendimento a taxa de IRS conforme a sua situação fiscal.

No caso de revogação do contrato de trabalho por caducidade, era efetuado, de acordo com o artigo 344.º, n.º1 do Código do Trabalho, a comunicação de cessação do contrato de trabalho cumprindo o prazo de pré-aviso. Determinava os direitos a receber nomeadamente, a indemnização de 2 ou 3 dias de vencimento por cada mês de trabalho, se o contrato ultrapassasse ou não os seis meses de trabalho, os proporcionais de subsídio de férias e de subsídio de natal.

Vivenciei casos de denúncia de contrato de trabalho pelo trabalhador com situação de aviso prévio, sendo neste caso atribuído os direitos a receber em concordância, e situações sem aviso prévio. Nestas circunstâncias cabia ao trabalhador por falta de cumprimento pagar uma indemnização de valor igual à retribuição base correspondente ao período em falta, não lhe sendo, no entanto, retirado quaisquer direitos.

Confirmada a desvinculação do trabalhador à empresa, era comunicado o facto através da Segurança Social Direta, onde se extraia uma declaração para efeitos de desemprego nos casos de revogação de contrato de trabalho por caducidade.

Em qualquer dos casos, era remetido ao trabalhador um certificado de trabalho indicando as datas de admissão e de cessação, bem como o cargo ou cargos desempenhados.

A fim de elaborar o mapa para ao processamento dos salários, solicitava ao responsável de cada setor a relação das faltas com a indicação dos motivos, as horas extraordinárias, as formações recebidas no período, os motivos de admissão e de cessação dos contratos de trabalho, procedendo de seguida ao seu registo.

No gabinete de contabilidade, inseria no programa da Sage gestão de pessoal os dados constantes do mapa, com a indicação de códigos, parametrizado de acordo com o RU. Consequentemente, o pré-preenchimento encontrava-se quase totalmente realizado, aquando da emissão do RU. O RU concerne a informação sobre a atividade social da empresa, é entregue anualmente e constituído pelo relatório propriamente dito e por 6 anexos: o anexo A refere-se ao quadro de pessoal, o anexo B ao fluxo de entrada e saída de trabalhadores, o anexo C ao relatório anual de formação contínua, o anexo D ao relatório anual das atividades do serviço de segurança e saúde, o anexo E a greves e o anexo F a informação sobre prestadores de serviços. O RU é remetido ao Gabinete de Estratégia e Planeamento do Ministério do Trabalho e Segurança Social.

De seguida, gerava o processamento com indicação do número de dias úteis do mês. Era efetuada a conferência dos recibos; verificada a exatidão dos dados era emitida a folha de férias, a guia de pagamento da segurança social, gerado o suporte magnético para envio da declaração de remuneração à Segurança Social e o mapa de seguro para a seguradora. Após o processamento de salário, era emitido uma folha com o resumo dos lançamentos do mês.

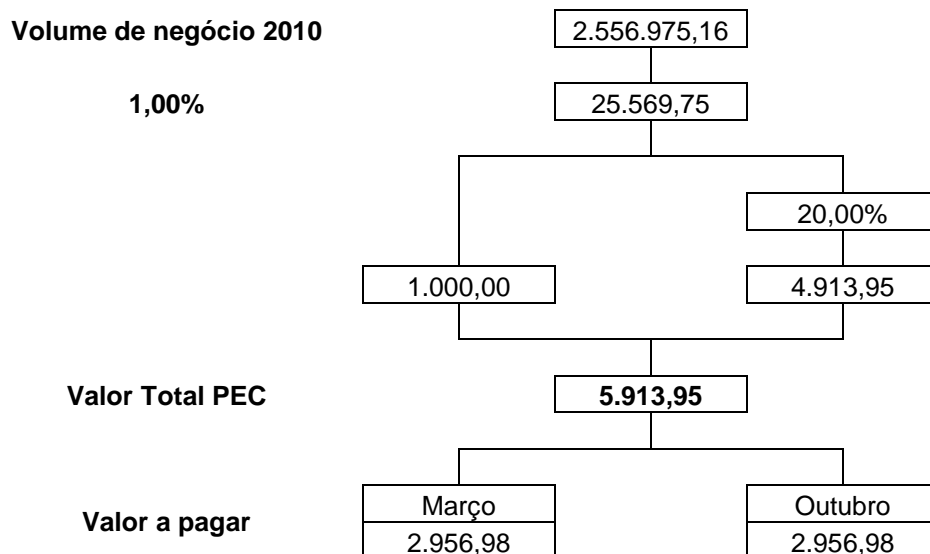
Mensalmente era elaborado um mapa com vista ao planeamento dos pagamentos, dividido da seguinte forma: na primeira semana do mês, pagamento a fornecedores, até ao dia 15, pagamento dos impostos e último dia útil do mês, pagamento dos salários. Esse mapa era enviado à empresa mãe, que efetuava as transferências para a conta bancária da empresa de acordo com as necessidades de tesouraria.

O mapa de fornecedores era obtido através do programa de Gestão Comercial, com os valores das faturas a vencer no mês, e apresentado à gerência que autorizava os pagamentos.

Efetuava o apuramento dos impostos a pagar, nomeadamente o valor da retenção na fonte, relativo a serviço prestados de trabalhadores independentes, referente às rendas

do prédio. Posteriormente, procedia à entrega das guias de retenção na fonte de IRS, IRC e IS, e das guias relativa ao Imposto Único de Circulação através do Portal das Finanças.

Em março, conforme os artigos 93.º e 106.º do CIRC, determinei o valor a pagar, em março e outubro, do Pagamento Especial por Conta (PEC), emitindo de seguida a respetiva guia. Os sujeitos passivos de IRC são obrigados a efetuar pagamentos especiais por conta em março de uma única vez ou em duas prestações do mesmo valor durante os meses de março e outubro, um valor correspondente a 1% do volume de negócios relativo ao exercício anterior, com o limite mínimo de 1.000€, e, quando superior, acresce a este limite 20% da parte excedente, com o limite máximo de 70.000€. A título exemplificativo, demonstra-se o cálculo efetuado (valores em euros):



Todos os pagamentos eram efetuados através do sistema de *homebanking*, sendo utilizada a modalidade por lote para os pagamentos a fornecedores e salários.

3.2.4. Outras tarefas declarativas

Para além dos trabalhos descritos anteriormente, realizei outras tarefas de obrigações declarativas. No início de cada mês, acedia ao calendário fiscal no portal das finanças de forma a certificar todas as obrigações declarativas e obrigações de pagamentos a cumprir.

Uma obrigação declarativa prende-se com a entrega da declaração recapitulativa. A presente declaração deve ser enviada pelos sujeitos passivos sempre que estes efetuem transmissões intracomunitárias de bens e operações similares nos termos do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) e/ou prestações de serviços.

No caso concreto, a declaração é entregue mensalmente e refere-se a serviços prestados que são tributados no Estado-membro do adquirente de acordo com as regras previstas no artigo 6.º do CIVA. A informação prestada compreende o país de destino, o número fiscal do adquirente e o valor dos serviços arredondado em euros.

Existem outras obrigações acessórias, nomeadamente, a entrega da declaração modelo 10 durante o mês de fevereiro com periodicidade anual, que se destina à comunicação dos rendimentos auferidos referente às categorias trabalho dependente, rendimentos empresariais e profissionais, prediais, incrementos patrimoniais e pensões em sede de IRS e rendimentos sujeitos a retenção na fonte em sede de IRC.

Para além da anterior, também é de entrega obrigatória a declaração modelo 30 sempre que sejam pagos ou colocados à disposição rendimentos a entidades não residentes, devendo ser submetida através de transmissão eletrónica de dados.

Quando tenha sido solicitada a dispensa total ou parcial de retenção na fonte ativando uma convenção para evitar a dupla tributação, previamente ao pagamento dos rendimentos, deve ser preenchido o formulário Modelo 21-RFI pelo beneficiário efetivo dos rendimentos e certificado pela autoridade fiscal competente do Estado da residência do beneficiário efetivo dos rendimentos.

São de preenchimento e envio obrigatório determinados inquéritos quando solicitados pelo Instituto Nacional de Estatística (INE). A empresa estava obrigada a responder

mensalmente ao Inquérito ao Volume de Negócios e Emprego (IVNE) e trimestralmente ao Inquérito trimestral aos Empregos Vagos (IEV). No INVE são inquiridos: a situação da empresa (ativa ou não), o número de horas efetivamente trabalhadas, o número de trabalhadores ativos, o volume de negócio e o valor dos pagamentos aos funcionários. No IEV, a informação pedida concerne ao Classificação das Atividades Económicas (CAE) da empresa, o número de trabalhadores ao serviço no final do trimestre e o número de empregos vagos. Os formulários estão disponíveis no sítio da internet <http://webinq.ine.pt> acedidos após inserção dos dados de credenciação da empresa e respondidos por via eletrónica.

3.2.5. Outras práticas

Tive ocasião de participar na elaboração de diversos mapas de análise com vista ao controlo de vários gastos, tais como consumo de gasóleos, telecomunicações, material de escritório, produtos de limpeza, etc., a fim de evitar falhas, desvios e desperdícios e possibilitar a redução de custos.

Construía-se um programa do circuito a ser executado pelas controladoras de qualidade externas nas suas deslocações aos vários subcontratados. Também foi feita uma análise detalhada a todos os seguros em vigor estudando as várias coberturas das apólices, de forma a verificar se era possível melhorar as condições e obter um menor custo.

De forma continua, é prática da empresa realizar o *follow-up* a todos os gastos e práticas da empresa, tendo como finalidade a avaliação com vista a implementar melhorias.

Uma vez demonstrados os objetivos e o relatório das atividades desenvolvidas na empresa acolhedora do estágio, o capítulo seguinte é dedicado ao estudo empírico tendo subjacente a realidade dessa mesma empresa.

4. Capítulo: Estudo Empírico: A empresa CURIOSCORTE - Corte para Confeção Unipessoal, Lda

Este capítulo é dedicado ao trabalho empírico, pelo que é apresentada e caracterizada a empresa. Posteriormente são descritas as tarefas que foram desenvolvidas relativas à abertura das contas de acordo com o SNC e aos trabalhos de fim de exercício no âmbito da NCRF-PE. Demais legislação utilizada refere-se à que se encontrava em vigor à data do período em análise.

4.1. Caracterização da Empresa

A empresa CURIOSCORTE - Corte para Confeção Unipessoal, Lda exerce a sua atividade no sector terciário, serviço prestado de corte em malhas para fabricação de vestuário, assim como, prestação de todo o tipo de atividade e serviços relacionados com a fabricação de artigos têxteis e de vestuário, inclusive controlo de qualidade e armazenagem.

A empresa visa prestar um serviço de qualidade à Comercial Têxtil Saroni Verin SL, cumprindo os prazos de entrega. A Curioscorte aposta na manutenção de boas relações comerciais com todos os confeccionadores e fornecedores, assim como privilegia um ambiente saudável no que concerne aos seus recursos humanos.

De seguida é exposta uma breve análise focando cinco tópicos: recursos humanos e formação; área comercial e marketing; higiene, segurança e ambiente; investimentos e financiamento e, resultados e equilíbrio financeiro.

4.1.1. Recursos Humanos e Formação

Quanto aos recursos humanos, o Quadro 1 sintetiza a repartição dos empregados ativos a 31 de dezembro de 2010 em função do sexo, da idade e das habilitações literárias.

Quadro 1. Repartição dos empregados ativos a 31 de dezembro de 2010 em função do sexo, da idade e das habilitações literárias

| | Secção de Corte | Secção de Armazém | Secção de Qualidade | Secção de Confeção | Outros | Total | % |
|-------------------------|-----------------|-------------------|---------------------|--------------------|--------|------------|---------------|
| N.º funcionários | 13 | 27 | 12 | 36 | 23 | 111 | 100,00 |
| Género | | | | | | | |
| Homens | 4 | 20 | 0 | 0 | 3 | 27 | 24,32 |
| Mulheres | 9 | 7 | 12 | 36 | 20 | 84 | 75,68 |
| Faixas Etárias | | | | | | | |
| Menores de 29 anos | 3 | 5 | 1 | 4 | 9 | 22 | 19,83 |
| Entre 30 e 39 anos | 6 | 9 | 5 | 10 | 6 | 36 | 32,43 |
| Entre 40 e 49 anos | 4 | 9 | 4 | 15 | 6 | 38 | 34,23 |
| Entre 50 e 59 anos | 0 | 4 | 2 | 7 | 2 | 15 | 13,51 |
| Habilitações | | | | | | | |
| 1º Ciclo | 2 | 3 | 0 | 14 | 1 | 20 | 18,02 |
| 2º Ciclo | 4 | 7 | 2 | 10 | 3 | 26 | 23,42 |
| 3º Ciclo | 4 | 10 | 6 | 11 | 6 | 37 | 33,33 |
| Secundário | 3 | 7 | 4 | 1 | 9 | 24 | 21,61 |
| Ensino Superior | 0 | 0 | 0 | 0 | 4 | 4 | 3,60 |

Em 31 de dezembro de 2010, a empresa tinha ao seu serviço 111 funcionários, dos quais 27 homens, a maior parte dos quais pertencentes ao setor do Armazém, e 84 mulheres. Ou seja, quase $\frac{3}{4}$ da força de trabalho da empresa são mulheres. Durante o ano de 2010, foram contratados 33 novos colaboradores (essencialmente no departamento confeção) e cessaram funções 10 funcionários, 1 por denúncia do empregador durante o período experimental, 5 denúncias com aviso prévio por parte do trabalhador, 3 por denúncia sem aviso prévio por parte do trabalhador e 1 por conclusão do termo certo do contrato de trabalho.

Atendendo à faixa etária, há uma repartição equivalente entre os diferentes grupos etários. O mesmo não acontece ao nível da escolaridade, verificando-se um desequilíbrio. Apenas 4 funcionários possuíam uma formação académica de nível superior, o que representava apenas 3,60% do total dos funcionários. Cerca de $\frac{3}{4}$ dos funcionários tinham um nível de escolaridade que se situa entre o 1º e 3º ciclo. A formação do pessoal é uma área sensível desta empresa, sendo importante direccionar-lhe uma especial atenção.

Os gráficos seguintes (Gráficos 1 a 4) permitem visualizar a análise anteriormente descrita.

Gráfico 1. Dispersão dos Recursos Humanos em função dos setores em 31/12/2010

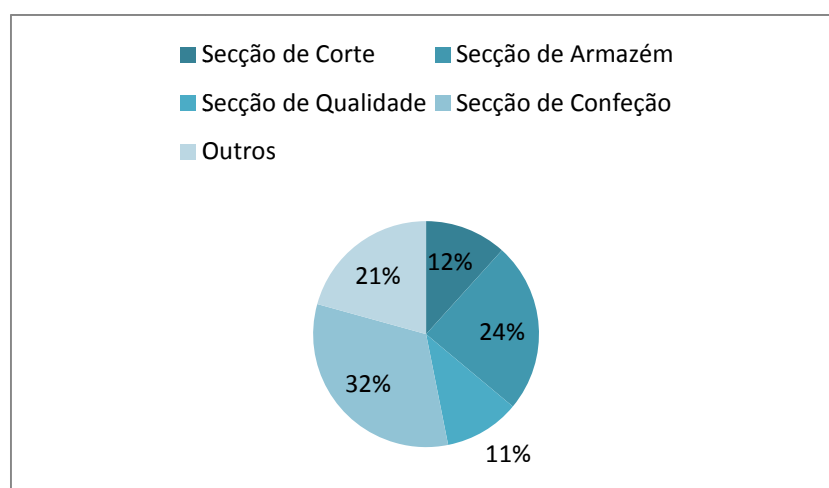


Gráfico 2. Dispersão dos Recursos Humanos por sexo em 31/12/2010

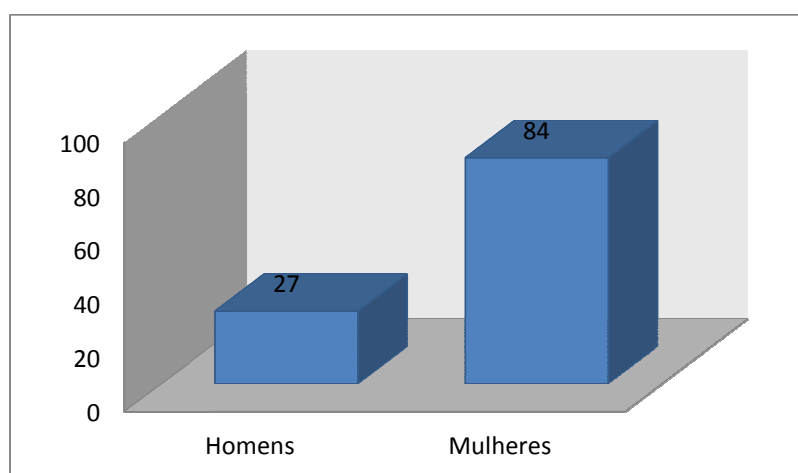


Gráfico 3. Repartição dos Recursos Humanos por idade a 31/12/2010

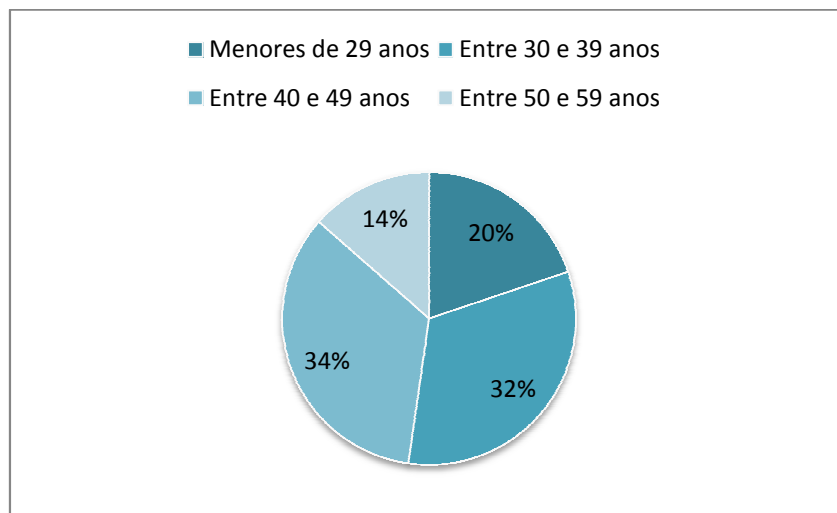
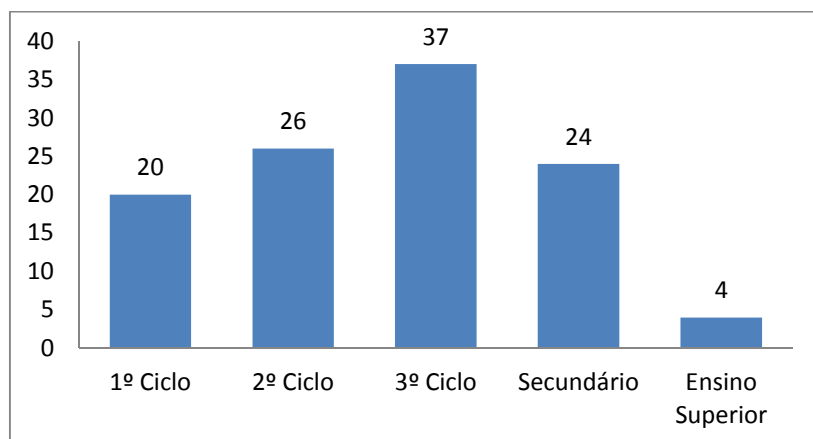


Gráfico 4. Repartição dos funcionários por habilitações a 31/12/2010



É preocupação da empresa conceder boas condições de trabalho e formação profissional contínua, de modo a que os colaboradores se sintam estimulados e, consequentemente, aumentem a sua produtividade.

Quanto a ausências em 2010, totalizaram 9.549 horas num total de 181.784 horas de trabalho. O Quadro 2 dá a conhecer as razões invocadas.

Quadro 2. Ausências dos empregados em 2010

| Motivo justificativo | Homem | Mulher |
|--|-------------|-------------|
| Por doença não profissional e acidente de trabalho | 1208 | 7562 |
| Por assistência inadiável a filho, neto ou a agregado familiar | 0 | 52 |
| Por falecimento do cônjuge, parente ou afim | 0 | 61 |
| Por maternidade | 0 | 400 |
| Ausências autorizadas ou aprovadas pelo empregador | 4 | 4 |
| Outras ausências justificadas | 0 | 217 |
| Ausências injustificadas | 0 | 41 |
| TOTAL | 1212 | 8337 |

(valores em horas)

4.1.2. Área Comercial e Marketing

No que diz respeito ao marketing, a empresa dá especial atenção ao correio eletrónico e à internet, como forma de aproveitar as vantagens que estes meios de comunicação podem proporcionar. Os gastos com a publicidade e marketing ascenderam a 2.863,00€, em 2009, incluído um reclamo luminoso à entrada dos edifícios e várias fachas nos pavilhões; em 2010, o valor da publicidade ascendeu a 1.250,00€. A publicidade nas carrinhas com identificação da empresa permitiu assinalar a sua presença no mercado.

A empresa continua a acompanhar a inovação existente nos mercados, recorrendo à internet, a qual consegue disponibilizar informação atualizada desses mesmos mercados, refletindo-se na possível aquisição de novos produtos. No ano 2009, o investimento em equipamento informático totalizou 21.913,50€, o que justificou o montante de apenas 5.110,00€ em 2010.

4.1.3. Higiene, Segurança e Ambiente

A empresa estabeleceu um contrato de higiene e segurança no trabalho com uma entidade externa. Este contrato garante uma avaliação à qualidade da água para consumo, aos sistemas e equipamento instalado na empresa, às condições de

armazenamento, circulação e utilização de substâncias perigosas e indicação de procedimentos, às suas condições e apresentações para satisfazer as exigências legais das condições de segurança e higiene nos locais de trabalho. Deste modo, é proporcionada uma maior segurança no trabalho aos funcionários. A empresa tem nos seus quadros uma técnica superior de higiene e segurança no trabalho, o que possibilita um melhor acompanhamento.

A Curioscorte investiu em higiene e segurança no trabalho um total de 78.093,00€ em 2010 (mais de 76% na organização/modificação dos espaços de trabalho), quase 4 vezes mais do que no ano anterior.

4.1.4. Investimentos e Financiamento

Os investimentos no ano de 2010 ascenderam 258.624,78 € (mais 249% que no ano anterior), em grande parte devido à aquisição de novos equipamentos administrativos e construções.

Quanto aos financiamentos, existia um financiamento de médio prazo numa instituição bancária, o qual foi liquidado em 2010 na totalidade por decisão da gerência. Foram realizados durante o ano de 2010 quatro contratos de *leasing*, sendo três destinados à aquisição de carrinhas e um para uma propriedade de investimento.

4.1.5. Análise dos Resultados e Equilíbrio Financeiro

Atendendo ao período 2009-2010, os gastos com o pessoal representam o maior peso na estrutura de gastos da empresa, tendo aumentado 11,71% em 2010 em relação a 2009. Seguem-se os gastos com Fornecimentos e Serviços Externos com 29,84% do volume de negócios. Os serviços prestados cresceram 8,75%, quando comparados com o ano transato.

A Quadro 3 representa o peso dos gastos nas vendas e serviços prestados. Em 2010 os gastos da empresa antes de impostos foram cobertos pelas vendas e prestação de serviços, deixando uma margem bruta inferior a 1%.

Quadro 3. Peso dos Gastos sobre as Vendas e Serviços Prestados

| | 2009 | 2010 |
|--|---------------|---------------|
| Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas | 0,49% | 0,41% |
| Fornecimentos e Serviços Externos | 28,72% | 29,84% |
| Gastos com Pessoal | 60,12% | 61,65% |
| Outros gastos e perdas | 0,18% | 0,18% |
| Gastos de depreciação e amortização | 6,53% | 6,97% |
| TOTAL | 96,04% | 99,05% |
| Margem líquida | 3,96% | 0,95% |

Da análise ao balanço de cada período, verifica-se que apesar do fundo de maneo ser negativo, devido a ter ocorrido muitos investimentos e estes serem financiados a curto prazo, os recursos cíclicos são superiores às necessidades cíclicas: 33%, em 2009 e 85%, em 2010. Tendo em conta que o ciclo de exploração é curto, que os pagamentos a fornecedores são superiores aos prazos de permanência das necessidades cíclicas, proporciona assim uma margem de segurança.

| | 2009 | 2010 | Varição |
|------------------------------------|--------------------|--------------------|-----------------|
| Capitais Permanentes | 962.058,27 | 1.421.107,30 | |
| Ativo Fixo | 1.081.354,09 | 1.681.991,07 | |
| Fundo Maneio | -119.295,82 | -260.883,77 | 118,69% |
| Necessidades Cíclicas | 378.623,46 | 291.074,79 | |
| Recursos Cíclicos | 503.930,37 | 540.339,94 | |
| Necessidade de Fundo Maneio | -125.306,91 | -249.265,15 | 98,92% |
| Tesouraria Ativa | 6.011,09 | 10.829,60 | |
| Tesouraria Passiva | 0,00 | 20.642,91 | |
| Tesouraria Líquida | 6.011,09 | -9.813,31 | -263,25% |

(valores em euros)

Os gráficos 5 e 6 permitem uma visualização dessa situação.

Gráfico 5. Equilíbrio financeiro 2009

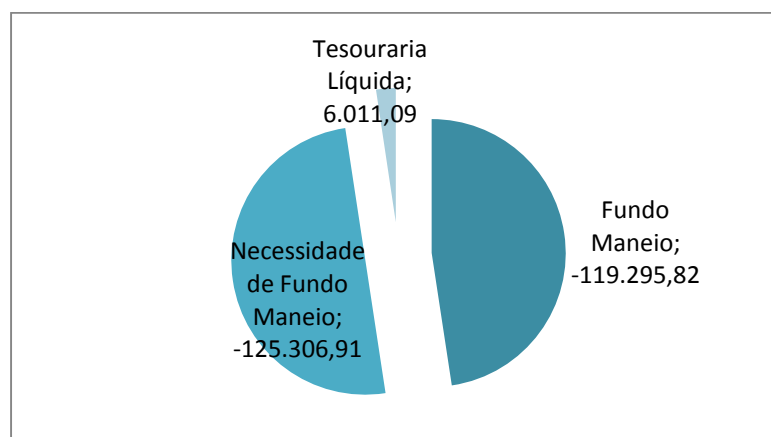
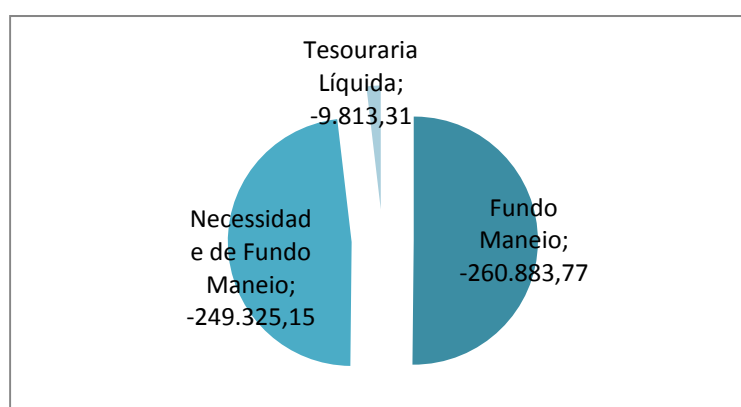


Gráfico 6. Equilíbrio financeiro 2010



Após a caracterização da empresa acolhedora do estágio, a secção seguinte é dedicada à adoção da NCRF-PE na Curioscorte.

4.2. A adoção da NCRF-PE

4.2.1. Enquadramento da empresa

Conforme enquadramento no capítulo 2 deste trabalho, são consideradas Pequenas Entidades, segundo o artigo 9.º do DL n.º 158/2009, de 13 de julho, as empresas que:

[...] não ultrapassem dois dos três limites seguintes, salvo quando por razões legais ou estatutárias tenham as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal de contas:

- a) Total do balanço: € 1 500 000;
- b) Total de vendas líquidas e outros rendimentos: €3 000 000;
- c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

A partir dos elementos contabilísticos do exercício económico de 2009 constata-se que:

- Total de balanço: 1.023.911,10€;
- Volume de negócios: 2.347.009,38€; e
- Número médio de trabalhadores: 114.

Ou seja, a entidade enquadra-se no âmbito da aplicação da NCRF-PE. Tal como anteriormente mencionado, a adoção da NCRF-PE é uma opção, podendo sempre as entidades, qualquer que seja sua dimensão, aplicar o conjunto completo de NCRF. Contudo, ponderado o envolvimento da entidade, foi decidido pela TOC em concordância com a gerência da empresa a adoção da NCRF-PE.

As secções seguintes dizem respeito aos lançamentos de abertura e aos trabalhos de fim de exercício do ano de 2010, operações que acompanhei durante a realização do estágio.

4.2.2. Elaboração do balanço de abertura

O ponto 5 da NCRF-PE “Adoção pela primeira vez da NCRF-PE” serve de base a esta parte do trabalho. A fim de iniciar o ano de 2010 conforme a NCRF-PE, foi necessário elaborar o balanço de abertura para que as primeiras DF da entidade de acordo com a NCRF-PE cumprissem principalmente dois objetivos:

- Seja transparente para os utentes e comparável em todos os períodos apresentados, e
- Proporcione um ponto de partida conveniente para a contabilização segundo a NCRF-PE.

O processo de transição entre o antigo e o novo normativo devia seguir uma metodologia. As quantias referente ao exercício de 2009 com base no POC, incluídas as das DF, deveriam ser reconvertidas considerando as regras NCRF-PE. Para tal, foi necessário preparar um Balanço de Abertura em 1 de janeiro de 2010, ou seja, foi necessário proceder à reclassificação do Balanço em 31 de dezembro de 2009, considerando os reconhecimentos e desreconhecimentos, as reclassificações e a mensuração. Para tal atendeu-se aos pontos 5.2 a 5.5 da NCRF-PE:

5.2 - Consequentemente, no balanço de abertura relativo à primeira aplicação a entidade deve:

- a) Manter reconhecidos pela quantia escriturada todos os ativos e passivos cujo reconhecimento continue a ser exigido por esta norma;
- b) Reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento passe a ser exigido por esta norma, sendo a respetiva mensuração efetuada nos termos nela previstos, não sendo contudo permitida, em caso algum, a utilização da base de mensuração do justo valor à data da transição;
- c) Desreconhecer itens como ativos ou passivos se a presente norma o não permitir; e
- d) Efetuar as reclassificações pertinentes.

5.3 - Quaisquer quantias relativas a diferenças de transição devem ser reconhecidas no capital próprio.

5.4 - As divulgações no final do primeiro exercício após transição, devem incluir:

- a) Uma explicação acerca da forma como a transição dos anteriores princípios contabilísticos geralmente aceites para a NCRF-PE, afetou a sua posição financeira e o seu desempenho financeiro relatados;
- b) Uma explicação acerca da natureza das diferenças de transição que foram reconhecidas como capital próprio.

5.5 - Caso uma entidade dê conta de erros cometidos segundo os PCGA anteriores, as reconciliações exigidas nos parágrafos anteriores, devem distinguir entre a correcção desses erros e as alterações às políticas contabilísticas.

Nesta sequência, verificou-se se os ativos e passivos reconhecidos nos termos do POC e das Diretrizes Contabilísticas satisfaziam as respetivas definições e critérios de reconhecimento previstos na NCRF-PE.

Não se demonstrou necessário proceder a qualquer reconhecimento. No entanto, houve lugar ao desreconhecimento das despesas de instalação, consideradas segundo o POC como Imobilizações Incorpóreas, e alguns itens de Propriedade industrial e outros

direitos, por não satisfazerem o critério de identificabilidade de um ativo intangível, de acordo com o ponto 3 do parágrafo 8 da NCRF-PE.

O procedimento de reclassificação consistiu na transferência dos saldos das contas existentes por força da utilização do POC, para as contas definidas no código de contas do SNC. Tendo em conta o novo código de contas, constatou-se a aplicação de nova terminologia assim como a alteração em alguns casos dos códigos das contas. Averiguados todos os itens do balancete, procedeu-se à atualização de acordo com o seguinte quadro.

Quadro 4. Reclassificação das contas do POC para as contas SNC

| POC | | | | SNC | | | |
|-------|-----------------------------------|--------------|---------------|-------------|---|--------------|---------------|
| Conta | Descrição | Saldo Débito | Saldo Crédito | Conta | Nova terminologia | Saldo Débito | Saldo Crédito |
| 1 | Disponibilidade | 6.011,09 | | 1 | Meios Financeiros Líquidos | 6.011,09 | |
| 2 | TERCEIROS | | | 2 | CONTAS A RECEBER E A PAGAR | | |
| 23 | EMPRESTIMOS OBTIDOS | | | 25 | FINANCIAMENTOS OBTIDOS | | |
| 231 | Empréstimos Bancários | | 35.813,77 | 2511 | Empréstimos Bancários | | 35.813,77 |
| 25 | ACIONISTAS (SÓCIOS) | | | 26 | ACIONISTAS / SÓCIOS | | |
| 26 | OUTROS DEVEDORES E CREDORES | | | 27 | OUTRAS CONTAS A RECEBER E A PAGAR | | |
| 261 | Fornecedores de Imobilizado | | 88.612,05 | 2513 | Locações Financeiras | | 29.501,13 |
| | | | | 271 | Fornecedores de Investimentos | | 59.110,92 |
| 262 | Pessoal | | 67.982,57 | 23 | Pessoal | | 67.982,57 |
| 268 | Devedores e Credores Diversos | 2.550,31 | | 278 | Outros Devedores e Credores | 2.550,31 | |
| 27 | ACRÉSCIMOS E DIFERIMENTOS | | | 28 | DIFERIMENTOS | | |
| 271 | Acréscimos de proveitos | 35,73 | | 2721 | Devedores por acréscimos de rendimentos | 35,73 | |
| 272 | Custos Diferidos | 28.459,30 | | 281 | Gastos a reconhecer | 28.459,30 | |
| 273 | Acréscimos de custos | | 164.168,40 | 2722 | Credores por acréscimos de rendimentos | | 164.168,40 |
| 36 | Mat. Primas. Subsid. E de Consumo | 554,03 | | 33 | Mat. Primas. Subsid. E de Consumo | 554,03 | |
| 42 | IMOBILIZACOES CORPOREAS | | | 43 | ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS | | |
| 422 | Edifícios e outras construções | 282.932,06 | | 432 | Edifícios e outras construções | 282.932,06 | |
| 423 | Equipamento Básico | 374.041,30 | | 433 | Equipamento Básico | 374.041,30 | |
| 424 | Equipamento de Transporte | 146.499,72 | | 434 | Equipamento de Transporte | 146.499,72 | |
| 425 | Ferramentas e utensílios | 25.805,83 | | 437 | Outras Activos Fixos Tangíveis | 25.805,83 | |
| 426 | Equipamento Administrativo | 252.075,18 | | 435 | Equipamento Administrativo | 252.075,18 | |
| 43 | IMOBILIZACOES INCORPOREAS | | | 44 | ATIVOS INTANGÍVEIS | | |
| 431 | Despesas de instalação | 4.277,01 | | S/ CONTA | | ELIMINADO | |

| | | | | | | | |
|-------------|-----------------------------------|-----------|------------|-----------------|--|-----------|------------|
| 433 | Propr. Industrial e Out. Direitos | 2.275,00 | | 444 | Propriedade Industrial | ELIMINADO | |
| 48 | AMORTIZAÇÕES ACUMULADAS | | | S/ CONTA | | | |
| 482 | De imobilizações Corpóreas | | 442.077,54 | 438 | Depreciações Acumuladas | | 442.077,54 |
| 483 | De imobilizações Incorpóreas | | | 448 | Amortizações Acumuladas | | |
| 4831 | Despesas de instalação | | 4.731,98 | S/ CONTA | | ELIMINADO | |
| 53 | Prestações Suplementares | | 355.000,00 | 53 | Outros Instrumentos de Capital Próprio | | 355.000,00 |
| 57 | Reservas | | 2.416,75 | 55 | Reservas | | 2.416,75 |
| 59 | Resultados Transitados | 20.127,95 | | 56 | Resultados Transitados | 21.947,98 | |
| 88 | Resultado Líquido do Exercício | | 74.511,96 | 818 | Resultado Líquido do Período | | 74.511,96 |

(valores em euros)

Em alguns casos apenas se procedeu à transferência do saldo para o novo código de contas e terminologia, noutras situações foi necessário reclassificar também no que respeita aos valores. Exemplo disso foi o desdobramento do saldo da conta 261 “Fornecedores de Imobilizado” do POC para as contas 2513 “Locações Financeiras” e 271 “Fornecedores de Investimento” do SNC.

Os registos contabilísticos relativos a reconhecimentos e desreconhecimentos de ativos e passivos, acima referidos, tiveram como contrapartida a rubrica de resultados transitados. Esta rubrica sofreu um acréscimo no montante a débito no valor de 1.820,03€, resultante dos ajustamentos realizados no âmbito da transição para a NCRF-PE. Como nota, é de referir que este valor é considerado uma variação patrimonial negativa em partes iguais no primeiro período de tributação em que se aplique a norma e nos quatro períodos de tributação seguintes, conforme o n.º1 do artigo 5.º do DL n.º 159/2009, de 13 de julho.

A transição do POC para a NCRF-PE afetou, embora de forma insignificante, a posição financeira e o desempenho financeiro.

Procedeu-se ao desreconhecimento das Imobilizações Incorpóreas existentes em Dezembro de 2009 relativas a Despesas de Instalação e de Propriedade Industrial e Outros Direitos no valor total de 6.552,01€ e respetivas amortizações efetuadas até dezembro de 2009 no valor de 4.731,98 €, totalizando um valor líquido de 1.820,03 €, por contrapartida de resultados transitados.

O quadro seguinte apresenta as divulgações efetuadas nos termos do ponto 5.4 da NCRF-PE e do ponto 2.4 do Anexo n.º 10 Modelo Reduzido da Portaria n.º 986/2009, de 7 de Setembro - Série I – n.º 173.

Quadro 5. Mapa de divulgação

| Divulgação | | | Mov. | POC | | |
|------------|--|-------------------|------|--------|---------|----------|
| | | | | Débito | Crédito | Valor |
| | Capital Próprio POC | 521.800,76 | | | | |
| 56 | Resultados Transitados | | | | 4310 | 1.409,41 |
| | - Desreconhecimento de Ativos Intangíveis | -1.820,03 | | | 4312 | 2.867,60 |
| | Reconhecimento e Desreconhecimento de Resultados | 0,00 | | | 433 | 2.275,00 |
| | Capital Próprio SNC | 519.980,73 | | 4831 | | 4.731,98 |
| 88 | Resultado Líquido POC | 74.511,96 | | | | |
| | Desreconhecimento de Gastos: | 0,00 | | | | |
| 818 | Resultado do Exercício SNC | 74.511,96 | | | | |

(Valores em euros)

Acresce ainda o facto do ponto 5.5 da NCRF-PE não ter tido aplicabilidade, por não se terem verificado erros.

4.2.3. Operações de retificação ou regularização e de apuramento do resultado líquido do período

Nesta secção atender-se-á aos lançamentos de regularização/retificação efetuados e aos lançamentos do apuramento do resultado.

4.2.3.1. Lançamentos de retificação ou regularização

Caixa e Depósitos à Ordem

Procedeu-se à contagem física dos valores em cofre por forma a corrigir o saldo contabilístico da conta 11 Caixa. Efetuou-se também a conciliação bancária da conta de depósitos à ordem relativa a cada banco, que implicou verificar se os documentos contabilizados estavam de acordo com o extrato bancário recebido.

Contas correntes a receber e a pagar

Procedeu-se à conferência das contas correntes a receber e a pagar (clientes ou fornecedores). Numa primeira análise, foi verificado se os balancetes do programa de gestão comercial correspondiam aos balancetes do programa da contabilidade. Foi também solicitada a confirmação do saldo a débito ou crédito diretamente aos clientes e fornecedores à data das DF, 31 de dezembro de 2010.

De igual modo, realizou-se a conferência da conta de financiamentos de empréstimos bancários para atestar se o valor na contabilidade estava em conformidade com o extrato bancário em 31 de dezembro de 2010.

No mesmo sentido, certificou-se se o saldo na contabilidade dos financiamentos das locações financeiras referente ao capital em dívida era equivalente ao constante nos extratos dos planos financeiros.

Procedeu-se também à conciliação das contas de impostos com recebimentos/pagamentos já efetuados no ano seguinte, bem como à consulta dos elementos disponíveis para as empresas no portal das finanças de modo a confirmar a inexistência de dívidas.

Imparidades

Quando existem indícios de que um ativo possa estar em imparidade, deve proceder-se à execução de teste de imparidade a fim de reconhecer a perda por imparidade.

No caso concreto da empresa, foram analisados os seguintes ativos. No que concerne a clientes, apenas existe um único cliente que é a empresa mãe e não manifestou suspeita de imparidade. A nível dos ativos fixos tangíveis, a gama de maquinaria é atual e não é constituída por máquinas de produção industrial, não revelando motivos de perda por imparidade. Quanto ao inventário cifra-se num valor insignificante, dado que as matérias-primas adquiridas são poucas por não existir um consumo elevado, não apresentou indícios de estar em imparidade. No que respeito à propriedade de investimento, o prédio adquirido em 2010 foi contabilizado pelo modelo de custo sendo este custo equivalente ao valor no mercado, pelo que não houve lugar ao registo de imparidade. Não consta do balanço ativos intangíveis nem instrumentos financeiros.

O sistema de inventário

O DL n.º 158/2009, de 13 de julho, no seu artigo 12.º, obriga as entidades que aplicam o SNC e ultrapassam dois dos três limites indicados no n.º 2 do artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC) a adotarem o sistema de inventário permanente.

A empresa não está abrangida pela condição anterior, pelo que utiliza o sistema de inventário intermitente. Vai registando as entradas e saídas ao longo do exercício, operação a operação ou periodicamente. No entanto, só no fim do exercício económico é que se conhece o valor dos inventários em armazém por inventário direto.

Os inventários devem ser mensurados pelo custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o mais baixo. O custo dos inventários deve incluir todos os custos de compra, os custos de conversão, e outros custos incorridos para colocar os inventários no seu local e na sua condição atuais. Procedeu-se a contagem física do inventário reportada a 31 de dezembro e determinou-se o valor de cada componente do inventário pelo método do custo.

De acordo com esse sistema, no final do ano, é necessário apurar o CMVMC. Neste caso, as subcontas da conta 31 “Compras” foram saldadas por contrapartida da conta 33 “Matérias-Primas”. Com o apuramento do inventário final, determinou-se o valor do CMVMC. Os lançamentos efetuados foram os seguintes:

| Débito | Crédito | Valor |
|----------------------|----------------------|-------|
| 33 (Matérias-Primas) | 31 (Compras) | X |
| 61 (CMVMC) | 33 (Matérias-Primas) | Y |

Devedores e credores por acréscimo e diferimentos

As bases de apresentação das DF definem como princípio contabilístico o regime do acréscimo ou da periodização económica, para a preparação das DF. Assim os gastos e os rendimentos devem ser reconhecidos no período em que são incorridos, independentemente do período em que o fluxo monetário se verifica. Para o efeito, são utilizadas as contas 2721 “Devedores por acréscimos de rendimentos”, 2722 “Credores por acréscimos de gastos”, 281 “Gastos a reconhecer” e 282 “Rendimentos a reconhecer”.

No caso concreto, efetuou-se a periodização económica relativa a credores por acréscimos de gastos, designadamente estimativas de férias e subsídio de férias a pagar no ano seguinte, a gastos que se reportam ao período (por exemplo: a eletricidade, água, comunicações e juros suportados) todavia com pagamento a efetuar no ano seguinte. De igual modo, no que se refere a despesas pagas no período contido respeitantes a gastos a reconhecer no período seguinte, salientamos as rendas e os seguros. De seguida são descritos os lançamentos efetuados no que concerne à periodização económica.

Dada a estimativa do valor de salários do período ter-se revelada insuficiente no processamento dos recibos da apólice de seguros de acidentes de trabalho, houve lugar a

correção com emissão de novo recibo pela diferença. Essa responsabilidade deve ser reconhecida no período a que diz respeito da seguinte forma:

| Débito | Crédito | Valor |
|--|--|-------|
| 636 (Seguros de acidentes no trabalho e doenças profissionais) | 2722 (Outra conta a receber e a pagar) | X |

De acordo com a Lei n.º 7/2009, de 12 de fevereiro, o direito a férias e ao subsídio adquire-se com a celebração do contrato de trabalho e vence-se no dia 1 de janeiro de cada ano civil. Assim, a entidade reconheceu esta responsabilidade assumida com os trabalhadores como gastos no ano em que estes prestaram serviços e ganharam o direito a férias e ao subsídio de férias:

| Débito | Crédito | Valor |
|------------------------|--|-------|
| 631 (Órgão Social) | | X |
| 632 (Funcionários) | | Y |
| 635 (Segurança Social) | | Z |
| | 2722 (Outra conta a receber e a pagar) | X+Y+Z |

Os gastos relativos à eletricidade, às comunicações referentes a dezembro cuja emissão das faturas e pagamento só ocorrem em janeiro do ano seguinte devem ser considerados como acréscimos de gastos. Consequentemente, procedeu-se ao seu reconhecimento de acordo com o seguinte lançamento:

| Débito | Crédito | Valor |
|------------------------|--|-------|
| 624 (Energia e fluido) | | X |
| 6262 (Comunicação) | | Y |
| | 2722 (Outra conta a receber e a pagar) | X+Y |

No que concerne aos financiamentos, verifica-se que o pagamento dos juros é postecipado. É necessário então reconhecer o gasto a imputar ao período de acordo com o seguinte lançamento:

| Débito | Crédito | Valor |
|------------------------|--|-------|
| 691 (Juros suportados) | 2722 (Outra conta a receber e a pagar) | X |

Da mesma forma, quando um pagamento é efetuado no período mas diz respeito ao ano seguinte, deve o gasto ser diferido para o período a que se refere, mediante a conta 281 “Diferimentos – Gastos a reconhecer”. Foram pagas rendas em dezembro referentes ao mês de janeiro, pelo que:

| Débito | Crédito | Valor |
|--|-----------------------|-------|
| 281 (Diferimentos – Gastos a reconhecer) | 221(Fornecedores c/c) | X |

Depreciações de ativos fixos tangíveis e propriedades de investimento

Uma das operações típicas de fim de exercício é o cálculo do valor das depreciações do exercício dos ativos fixos tangíveis. Os ativos fixos tangíveis e as propriedades de investimento sofrem ao longo do ano uma depreciação que deve ser considerada como gastos no período, reduzindo a quantia escriturada desses bens.

A política de depreciação para os ativos depreciables deve ser calculada com base no estabelecido no capítulo 7 da NCRF-PE. As depreciações consistem na imputação sistemática aos resultados da quantia depreciable de um ativo (ativo fixo tangível, propriedade de investimento, ativo intangível) durante a sua vida útil. De acordo com o normativo do SNC, a vida útil pode ser definida pelo período durante o qual uma entidade espera que um ativo esteja disponível para uso, ou pelo número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do ativo. Assim, a vida útil do ativo, para efeito do normativo contabilístico, pode diferir do conceito da taxa de depreciação ou amortização definido no Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de setembro.

As depreciações dos ativos estão reguladas nos artigos 29.º a 34.º do CIRC. As depreciações contabilísticas utilizadas pela empresa foram baseadas nas taxas máximas, ou por vezes nas taxas mínimas, em função do que se julgava mais apropriado para a vida útil do ativo, definidas no DR n.º2/90, de 12 de janeiro, para os bens adquiridos até 31 de dezembro de 2009, e no DR n.º25/2009, de 14 de setembro, para os bens adquiridos após 1 de janeiro de 2010. A empresa adotou o método de depreciação das quotas constantes ou linha reta por duodécimos. O encargo da depreciação é obtido pela

divisão do valor do bem pelo número de anos de vida útil esperada, imputando um débito constante mensalmente, iniciando-se o processo de depreciações no mês em que o respetivo bem entrou em funcionamento.

Tal como consta do artigo 20.º do DR n.º25/2009, de 14 de setembro,

As depreciações e amortizações que não sejam consideradas como gastos fiscais no período de tributação em que foram contabilizadas, por excederem as importâncias máximas admitidas, são aceites como gastos fiscais nos períodos seguintes, na medida em que não se excedam as quotas máximas de depreciação ou amortização fixadas no presente decreto regulamentar.

Verificando-se esta situação, esta será sujeita a correções fiscais na declaração de rendimento. Todavia, no caso em estudo não houve lugar a este tipo de ocorrência.

O programa Sage Gestão de ativos processa automaticamente o ficheiro de depreciações mensais de acordo com as tabelas inseridas. No caso concreto, a contabilização atende ao lançamento seguinte.

| Débito | Crédito | Valor |
|-----------------------------------|-------------------------------|--------------|
| 641 (Propriedade de Investimento) | 428 (Depreciações acumuladas) | X |
| 642 (Ativos Fixos Tangíveis) | 438 (Depreciações acumuladas) | Y |

Após se ter efetuado os lançamentos de regularização, obteve-se o balancete retificado. De seguida, procedeu-se ao apuramento do resultado líquido do período.

4.2.3.2. Apuramento do Resultado Líquido do Período

O apuramento do resultado líquido do período compreende três etapas, iniciando pelo apuramento de resultado antes de imposto, seguindo-se o cálculo do imposto estimado e, por fim, o apuramento do resultado líquido do período.

Para apurar o resultado antes de imposto, saldaram-se as contas das classes 6 e 7 por contrapartida da conta 811. No caso da empresa, os lançamentos efetuados foram os seguintes:

| Débito | Crédito | Valor |
|---|---|-------------------------------|
| | 61 (CMVMC) | A |
| | 62 (Fornecimentos e serviços externos) | B |
| | 63 (Gastos com pessoal) | C |
| | 64 (Gasto de depreciação e amortização) | D |
| | 65 (Perdas por imparidade) | E |
| | 68 (Outros gastos e perdas) | F |
| | 69 (Gastos e perdas de financiamento) | G |
| 71 (Vendas) | | H |
| 72 (Prestações de serviços) | | I |
| 78 (Outros rendimentos e ganhos) | | J |
| 79 (Juros, dividendos e outros rendimentos similares) | | K |
| | 811 (Resultado antes de Imposto) | (H+I+J+K)- (A+B+C+D+E+F+G) |

Ficando o saldo da conta 811 “Resultado Antes de Imposto” positivo. Concluído o primeiro ponto, passa-se ao cálculo da estimativa de imposto.

Tendo em conta que o imposto estimado não deve ser calculado pelos valores obtidos no resultado antes de imposto, mas sim baseado no resultado fiscal, é necessário simular o resultado fiscal. A fim de determinar a base do Imposto, procedemos ao preenchimento do quadro 07 da declaração modelo 22.

Desta forma, ao resultado antes de imposto, neste caso valor positivo, deduzimos o valor das variações patrimoniais negativas relativo ao regime transitório previsto no n.º 1 do artigo 5.º do DL n.º 159/2009, de 13 de julho, que diz:

Os efeitos nos capitais próprios decorrentes da adoção, pela primeira vez, das normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, que sejam considerados fiscalmente

relevantes nos termos do Código do IRC e respetiva legislação complementar, resultantes do reconhecimento ou do não reconhecimento de ativos ou passivos, ou de alterações na respetiva mensuração, concorrem, em partes iguais, para a formação do lucro tributável do primeiro período de tributação em que se apliquem aquelas normas e dos quatro períodos de tributação seguintes.

Consequentemente, o apuramento do lucro tributável consistiu:

| 07 | APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL | | |
|----|--|-----|-----------|
| | RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO | 701 | 32.511,35 |
| | ... | | |
| | Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1,5 e 6 do DL 19/2009, de 13/7) | 705 | 364,00 |
| | ... | | |
| | SOMA (campos 701 + 702 + 703 - 704 - 705 + 706 - 707) | 708 | 32.147,35 |

(valores em euros)

Em seguida, ao resultado obtido acresceu-se todos os valores não aceites fiscalmente. Assim, enunciamos as rubricas acrescidas.

- O valor das coimas que não são aceites fiscalmente segundo o artigo 45.º, n.º1, al. d) do CIRC pelo valor de 441,32€.
- Encargos não devidamente documentados conforme o artigo 45.º, n.º1, al. g) do CIRC pelo valor de 59,82€.
- Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento segundo o artigo 46.º do CIRC, correspondente a um ativo alienado mas adquirido há menos de um ano. Neste caso, o valor da mais-valia foi acrescida na totalidade.
- 50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento segundo o artigo 48.º, n.º1, do CIRC, correspondente ao cálculo dos bens dos ativos alienados, que consistiu na diferença entre o valor da realização deduzido do valor de aquisição menos as depreciações fiscalmente aceites multiplicado pelo coeficiente de desvalorização da moeda publicado em portaria anualmente. A empresa reinvestiu a totalidade no período de tributação.
- Outro encargo: 50€

Consequentemente:

| | | | |
|------------|---|-----|-----------|
| | SOMA (campos 701 + 702 + 703 - 704 - 705 + 706 - 707) | 708 | 32.147,35 |
| A ACRESCER | ... | | |
| | Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infracções [art.º 45.º, n.º1, al. f)] | 728 | 441,32 |
| | ... | | |
| | Encargos não devidamente documentados [art.º 45.º, n.º1, al. g)] | 731 | 59,82 |
| | ... | | |
| | Diferença positiva entra as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 46.º) | 739 | 450,68 |
| | ... | | |
| | 50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias com intenção expressa de reinvestimento (art.º 48.º, n.º 1,4 e5) | 740 | 3.067,10 |
| | ... | | |
| | | 752 | 50,00 |
| | SOMA (campos 708 a 752) | 753 | 36.216,27 |

(valores em euros)

Posteriormente, existem determinados valores que são deduzidos por não concorrerem para a formação de lucro tributável. Assim, no caso prático apresentamos as seguintes operações:

- Excesso de estimativa para imposto no valor de 3.500,91€, por não concorrer para a formação de lucro tributável os encargos com os Impostos que incidem diretamente sobre o lucro.
- Mais-valia contabilística no valor de 6.598,00€, conforme registo na contabilidade.
- Benefícios fiscais referente ao artigo 19.º criação de emprego do Estatuto de Benefícios Fiscais (EBF) e ao artigo 62.º do EBF referente a um donativo. O valor de benefícios fiscais atingiu um valor de 105.116,36€. Foi solicitado certidão de não dívida à autoridade tributária e à Segurança Social para aferir da inexistência de impedimento na utilização de benefícios fiscais.

| | | | |
|-----------|--|-----|----------|
| A DEDUZIR | Despesas ou encargos de projecção económica plurianual contabilizado como gasto na vigência do POC e ainda não aceites fiscalmente [artº. 22.º al. f) do D.R 25/2009, de 14/9] | 754 | |
| | ... | | |
| | Restituição de Impostos não dedutíveis e excesso de estimativa para impostos | 765 | 3.500,91 |
| | ... | | |
| | Mais-valias contabilísticas | 767 | 6.598,00 |
| | ... | | |

| | | | |
|--|-------------------------|-----|------------|
| | Benefícios Fiscais | 774 | 105.116,36 |
| | | 775 | |
| | SOMA (campos 754 a 775) | 753 | 115.215,27 |

(valores em euros)

Em conclusão, obteve-se o resultado fiscal antes de imposto, deduzindo ao resultado antes de imposto o valor das variações patrimoniais negativas, acrescentando os valores não aceites fiscalmente e, deduzindo os valores que não concorrem para a formação do lucro tributável. A estimativa do imposto é calculada baseada no resultado fiscal antes de imposto apurado. Devido ao elevado valor aproveitado em benefícios fiscais, o resultado antes de imposto positivo passou para um resultado fiscal negativo.

A estimativa do imposto é constituída pelo valor do imposto sobre o rendimento, pela aplicação da taxa da derrama e pelas tributações autónomas.

De acordo com o artigo 87.º, n.º 1, do CIRC, as taxas a aplicar sobre a matéria coletável eram as seguintes:

| Matéria coletável | Taxas |
|---------------------|--------|
| Até 12 500 € | 12,5 % |
| Superior a 12 500 € | 25,0 % |

Tendo sido apurado um resultado fiscal negativo, não haveria lugar a pagamento de imposto, mas dado que foram utilizados benefícios fiscais, é necessário proceder à correção, conforme requer o artigo 92.º, al. a) e b) do n.º 2, do CIRC (redação em vigor em 31/12/2010):

1 — Para as entidades que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, o imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90, líquido das deduções previstas nas alíneas a) e b) do n.º 2 do mesmo artigo, não pode ser inferior a 75 % do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufruísse de benefícios fiscais, dos regimes previstos no n.º 13 do artigo 43.º e do artigo 75.º (*Redação dada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04*)

2 — Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se benefícios fiscais os previstos:

a) Nos artigos 19 e 67 do Estatuto dos Benefícios Fiscais;

b) Na Lei n.º 26/2004, de 8 de Julho, e nos artigos 62 a 65 do Estatuto dos Benefícios Fiscais [...]

Consequentemente,

| | C/ benefícios fiscais | S/ benefícios fiscais | | TAXA | VALOR |
|--|-----------------------|-----------------------|-------------|--------|-------------------|
| RESULTADO ANTES DE IMPOSTO DO PERÍODO | 32.511,35 € | 32.511,35 € | | | |
| ACRESCER | 441,32 € | 441,32 € | | | |
| | 59,82 € | 59,82 € | | | |
| | 450,68 € | 450,68 € | | | |
| | 3.067,10 € | 3.067,10 € | | | |
| | 50,00 € | 50,00 € | | | |
| SOMA | 36.580,27 € | 36.580,24 € | | | |
| DEDUZIR | 3.500,91 € | 3.500,91 € | | | |
| | 6.598,00 € | 6.598,00 € | | | |
| | 105.116,36 € | | | | |
| | 364,00 € | 364,00 € | | | |
| TOTAL | -78.999,00 € | 26.117,36 € | 12.500,00 € | 12,50% | 1.562,50 € |
| | | | 13.617,36 € | 25,00% | 3.404,34 € |
| IMPOSTO | | | | | 4.966,84 € |
| IRC (75% DO IMPOSTO) | | | | | 3.725,13 € |

(valores em euros)

Assim o valor do imposto sobre o rendimento não poderá ser inferior a 3.725,13€. Este valor foi registado no campo 371 do quadro 10 da declaração modelo 22.

De acordo com o artigo 14.º do regime da derrama que resulta da Lei das Finanças Locais, aprovada pela Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro, a derrama incide sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC, que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica, até ao limite máximo de 1,5%:

Os municípios podem deliberar lançar anualmente uma derrama, até ao limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território.

Visto que o resultado fiscal ser negativo e que a derrama incide sobre o lucro tributável, no caso em apreço, não houve lugar ao pagamento de derrama.

A tributação autónoma deve ser interpretada como um pagamento de IRC independente. No que concerne este imposto, a empresa ficou abrangida pelo n.º3 do artigo 88.º do CIRC que refere:

São tributados autonomamente, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica:

a) À taxa de 10%, os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motociclos, efetuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjetivamente e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;

b) À taxa de 5%, os encargos dedutíveis, suportados pelos sujeitos passivos mencionados no número anterior, respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujos níveis homologados de emissão de CO2 sejam inferiores a 120 g/Km, no caso de serem movidos a gasolina, e inferiores a 90 g/Km, no caso de serem movidos a gasóleo, desde que, em ambos os casos, tenha sido emitido certificado de conformidade.

Não sendo, no entanto, abrangida pelo n.º4 do artigo 88.º do CIRC, por não possuir viaturas de valor superior à al. e) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC.

| | <i>Contas</i> | <i>Descrição</i> | <i>Valor</i> | <i>Art.º88 n.º3 al) a do CIRC</i> | |
|------------------|---------------|---|--------------------|-----------------------------------|-------------------|
| Viaturas turismo | 6226 | Conservação e reparação | 1.147,87€ | | |
| | 6242 | Combustíveis | 4.327,44€ | | |
| | 6251 | Portagens | 793,50€ | | |
| | 6263 | Seguros | 1.526,44 € | | |
| | 6265 | Contencioso e notariado | 45,00 € | | |
| | 6424 | Equipamento de transporte | 7.730,00€ | | |
| | 6812 | Imposto sob. transporte Rodoviários (IUC) | 165,00€ | | |
| | 6918 | Outros Juros | 36,00€ | | |
| | 6988 | Outros gastos | 306,16€ | | |
| <i>Sub-Total</i> | | | 16.077,41 € | 10,00% | 1.607,74 € |
| | 6266 | Despesas de Representação | 266,00 € | | |
| <i>Sub-Total</i> | | | 266,00 € | | 26,60 € |
| TOTAL | | | 16.343,41 € | 10,00% | 1.634,34 € |

Este valor é mencionado no campo 365 do quadro 10 da declaração modelo 22.

Para obter o imposto estimado, somou-se o valor do Imposto sobre o Rendimento de 3.725,13€ e o valor das tributações autónomas de 1.634,34€, correspondendo assim o Imposto Estimado a 5.359,47€. Com o imposto estimado apurado, procedeu-se à contabilização do imposto estimado:

| Débito | Crédito | Valor |
|--|----------------------------------|-------|
| 8121 (Imposto estimado para o período) | 241 (Imposto sobre o rendimento) | Y |

Finalmente, procedeu-se ao apuramento do resultado líquido do período, efetuando o lançamento seguinte:

| Débito | Crédito | Valor |
|-----------------------------------|--|-------|
| 811 (Resultado antes de impostos) | | X |
| | 8121 (Imposto estimado para o período) | Y |
| | 818 (Resultado líquido do período) | X+Y |

4.2.4. Prestação de contas

O artigo 65.º do CSC estipula que “os membros da administração devem elaborar e submeter aos órgãos competentes da sociedade o relatório de gestão, as contas do exercício e demais documentos de prestação de contas previstos na lei, relativos a cada exercício anual”.

O conjunto de documentos que compõe a prestação de contas, para o caso em estudo, é composto obrigatoriamente pelo balanço, demonstração dos resultados por natureza e anexo (ver capítulo 4 da NCRF-PE, analisado anteriormente), e pelo relatório de gestão.

O artigo 2.º da Portaria n.º 986/2009, de 7 de setembro, estabelece os modelos de DF a serem utilizados pelas empresas que adotam a NCRF-PE. No anexo deve constar informação acerca das bases de preparação das DF e das políticas contabilísticas usadas,

assim como divulgar a informação não contemplada no balanço e na demonstração dos resultados. Cada item na face do balanço e da demonstração dos resultados, que tenha merecido uma nota no anexo, deve ter uma referência cruzada. O anexo n.º 10 do modelo reduzido é composto por 18 notas e prevê que as notas de 1 a 4 são respetivamente reservadas para: a identificação da entidade, o referencial contabilístico de preparação das DF, as principais políticas contabilísticas, e as políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros.

O artigo 66.º do CSC estabelece o conteúdo do relatório de gestão. Este deve indicar uma exposição fiel e clara da evolução dos negócios, do desempenho e da posição da sociedade. É importante divulgar os factos relevantes após o termo do período, a evolução previsível da sociedade em função das condições do mercado, os objetivos e políticas em matéria de gestão de riscos, a existência de dívidas ao Estado e, por fim, deve propor-se uma aplicação dos resultados devidamente fundamentada. O relatório de gestão deve ser preparado no prazo de três meses a contar da data do encerramento de cada exercício. Salienta-se que este deve ser assinado por todos os membros da administração ou gerente em funções no período de entrega.

A elaboração das DF deve obedecer às disposições constantes nas Bases para a Apresentação de Demonstrações Financeiras (BADF) e EC. É de salientar alguns aspetos, nomeadamente, a não compensação de saldos, ou seja, os passivos não devem ser compensados com os ativos, os saldos de caixa e de depósitos à ordem nunca devem ser negativos, os ativos ou passivos nunca devem apresentar valores negativos, com exceção do capital próprio. Sempre que uma linha no balanço ou demonstração não tenha valor, ou uma nota no anexo não tenha aplicação, deve ser eliminada conforme o ponto 2.1 da versão 080409 do modelo de DF observações e ligações às NCRF. Contudo, caso exista outras rubricas com relevância material, devem essas ser acrescentadas nas DF conforme ponto 26 do Aviso n.º 15655/2009, de 14 de agosto.

O artigo 70.º do CSC dispõe que “a informação respeitante às contas do exercício e aos demais documentos de prestação de contas, devidamente aprovados, está sujeita a registo comercial, nos termos da lei respetiva”. As sociedades devem disponibilizar na sua sede e no sítio da internet, quando exista, o relatório de gestão, relatório sobre a estrutura e as práticas de governo societário, quando não faça parte do documento

anterior, a certificação legal das contas e o parecer do órgão de fiscalização quando exista.

Para a sociedade, é obrigatório proceder ao registo da prestação de contas, de acordo com o artigo 42.º do Código do Registo Comercial (CRC),

O registo da prestação de contas consiste no depósito, por transmissão eletrónica de dados e de acordo com os modelos oficiais previstos em legislação especial, da informação constante dos seguintes documentos:

- a) Ata de aprovação das contas do exercício e da aplicação dos resultados;
- b) Balanço, demonstração de resultados e anexo ao balanço e demonstração de resultados;
- c) Certificação legal das contas;
- d) Parecer do órgão de fiscalização, quando exista.

Este registo da prestação de contas, conforme dispõe o artigo 15.º do CRC, deve ser efetuado até ao 15.º dia do 7.º mês posterior à data do termo do exercício económico. O depósito das contas realiza-se através da entrega por via eletrónica da declaração fiscal IES, que se efetiva apenas mediante o pagamento de uma taxa - para ao período de 2010, esta importava em 80€. A falta de cumprimento dessa obrigação implica penalizações e impedimentos quanto a determinados registos.

De acordo com o disposto artigo 63.º do CSC, deve ser lavrada uma ata de cada reunião de assembleia geral, nela devendo conter pelo menos:

- a) A identificação da sociedade, o lugar, o dia e a hora da reunião;
- b) O nome do presidente e, se os houver, dos secretários;
- c) Os nomes dos sócios presentes ou representados e o valor nominal das partes sociais, quotas ou ações de cada um, salvo nos casos em que a lei mande organizar lista de presenças, que deve ser anexada à ata;
- d) A ordem do dia constante da convocatória, salvo quando esta seja anexada à ata;
- e) Referência aos documentos e relatórios submetidos à assembleia;
- f) O teor das deliberações tomadas;
- g) Os resultados das votações;
- h) O sentido das declarações dos sócios, se estes o requererem.

O artigo 376.º do CSC estabelece que “a assembleia geral dos acionistas deve reunir no prazo de três meses a contar da data do encerramento do exercício”. Assim, realizou-se

em março a assembleia geral, que contava como ordem de trabalhos com a aprovação do relatório e contas do exercício e a distribuição dos resultados.

Para efeito de distribuição dos resultados, o artigo 218.º do CSC cita a obrigatoriedade de constituição de uma reserva legal, com limite mínimo de 2.500€. Dispõe igualmente o artigo 295.º do CSC que esta deve corresponder a uma percentagem não inferior à 20.^a parte dos lucros da sociedade até que represente a 5.^a parte do capital social.

Assim, a empresa procedeu à distribuição dos resultados da seguinte forma: para reserva legal, $1/20 \times 27.151,88 = 1.357,94$ €. Dado que existia em resultado transitados um valor de 1.820,03€, originado pelo desconhecimento de ativos devido à adoção pela primeira vez da NCRF-PE, decidiu-se transferir igual montante para a conta de “resultados transitados”, a fim de a saldar. Quanto ao remanescente do Resultado Líquido do período, no valor de 23.974,26€, este foi transferido para a conta “Reserva Livre”. Finalmente foram votados e aprovados por unanimidade os pontos da ordem de trabalhos, redigindo-se de seguida a respetiva ata.

5. Conclusão

5.1. Sumário

Com este relatório pretendeu-se materializar o acompanhamento da adoção pela primeira vez da NCRF-PE, nomeadamente nos trabalhos conducentes à elaboração do balanço de abertura e nos trabalhos de fim de exercício, na empresa Curioscorte – Corte para Confeção Unipessoal, Lda, empresa acolhedora do estágio curricular efetuado.

No entanto, de forma a contextualizar o aparecimento do SNC, o enquadramento europeu e nacional não foi esquecido, tendo o processo de harmonização contabilística europeia e o processo de normalização contabilística nacional sido analisados.

A adoção do SNC representa um alinhamento do sistema contabilístico nacional às Diretivas e Regulamentos contabilísticos da União Europeia e uma adaptação das Normas Internacionais de Contabilidade e Normas Internacionais de Relato Financeiro às especificidades nacionais. Tal adoção resulta de um conjunto de pressões externas, decorrentes do processo de harmonização contabilística europeia, e internas, face às críticas de que o POC já era alvo.

As NCRF são núcleo central do SNC, modelo este que atende às diversas necessidades de relato financeiro de acordo com a dimensão das empresas, tendo sido prevista a NCRF-PE.

A aplicação pela primeira vez do SNC, e concretamente da NCRF-PE, revestiu-se de grande ansiedade e complexidade para as empresas nacionais. A NCRF-PE é uma norma que contempla de um modo mais resumido, os princípios de reconhecimento, mensuração e divulgação previstos nas restantes NCRF. No entanto, várias das NCRF não foram contempladas na NCRF-PE, tais como, propriedades de investimento, imparidade de ativos e agricultura.

Ao longo do trabalho empírico foram apresentados os procedimentos contabilísticos levados a cabo pela Curioscorte, de forma a atender ao previsto na NCRF-PE.

5.2. Contribuições e limitações do estudo

A escolha de um estágio em contabilidade revelou-se uma experiência gratificante e compensadora, apesar de todos os esforços exigidos. A realização deste estágio foi sem dúvida essencial para a minha formação, tanto a nível profissional como pessoal, permitindo preparar-me para o acesso à profissão de TOC e para a obtenção do grau de mestre, no âmbito do Mestrado em Contabilidade da Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho.

No entanto, o caso prático realizou-se numa empresa em que não se verificou a aplicação de todos os pontos da NCRF-PE. Por outro lado, a falta de experiência prática acerca do antigo normativo (POC e Diretrizes Contabilísticas) impediu o desenvolvimento de um estudo comparativo aprofundado.

REFERÊNCIAS

Aisbitt, S. (2006), “Assessing the Effect on the Transition to IFRS: The Case of the FTSE 100”, *Accounting in Europe*, vol. 3, issue 1, pp. 117-133.

Alves, M. e Antunes, E. (2010), “A Implementação das Normas Internacionais de Contabilidade na Europa – Um Estudo Comparativo”, Universidade da Beira Interior, Departamento de Gestão e Economia (DGE), Faculdade das Ciências Sociais e Humanas.

Archer, S., Delvaille, P. e McLeay, S. (1995), “The Measurement of Harmonisation and the Comparability of Financial Statement Items: Within-Country and Between-Country Effects.” *Accounting and Business Research*, vol. 25, n.º98, pp. 67-80.

Ball, R. (2009), “Market and Political/Regulatory Perspectives on the Recent Accounting Scandals.” *Journal of Accounting Research*, vol. 47, issue 2, pp. 277-323.

Ball, R., Robin, A. e Wu, J. (2003), “Incentives Versus Standards: Properties of Accounting Income in Four East Asian Countries.” *Journal of Accounting and Economics*, vol. 36, issue 1-3, pp. 235–270.

Ball, R. e Shivakumar, L. (2005), “Earnings Quality in U.K. Private Firms”, *Journal of Accounting & Economics*, February, vol. 39, issue 1, pp. 83–128.

Barbu, E. (2004), “Tracing the Evolution of research on International Accounting Harmonization”, *Document de recherche* n.º2004-3, Laboratoire Orleanais de Gestion.

Bellas, A., Toudas, K. e Papadatos K. (2007), “The consequences of applying International Accounting Standards (IAS) to the financial statements of Greek companies”, Artigo apresentado no 30th Annual Congress of European Accounting Association, Lisboa, Portugal, 25-27 abril.

Bertoni, M. De Rosa B. (2006), “Measuring balance sheet conservatism: empirical evidence from Italian first time adopters of IFRS”, Artigo apresentado na 8th Annual Emerging Issues in *International Accounting and Business*, Padua, Italia, 20-22 julho, pp. 33-54.

Burgstahler, D., Hail, L. e Leuz, C. (2006), “The Importance of Reporting Incentives: Earnings Management in European Private and Public Firms”, *The Accounting Review*, vol. 81, n.º 5, pp. 983–1016.

Callao, S., Jarne, J. I. e Lainez J. A. (2007), “Adoption of IFRS in Spain: Effect on the comparability and relevance of financial reporting”, *Journal of Accounting, Auditing and Taxation*, vol. 16, n.º 2, pp. 148-178.

Cardoso, E. (2010), “SNC – participação nos lucros”, *Vida Económica*, ID: 33093896, p.30.

Chiapello, E. (2005), “Les normes comptables comme institution du capitalisme : une analyse du passage aux normes IFRS en Europe à partir de 2005”, *Sociologie du Travail*, ISSN 0038-0296, vol. 47, n.º 3, pp. 362-382.

Coffee, J. (2007), “Law and the Market? The Impact of Enforcement.” *Columbia Law and Economics*, march, American Academy of Arts & Sciences, Working Paper n.º 304.

Colasse, B., (2002), “La guerre des normes comptables n’aura pas lieu.”, *Sociétal*, ISSN 1274-336, 3ème trimestre, n.º 37, pp.89-93.

Colasse, B. (2004), “Harmonisation comptable internationale: la résistible ascension de l’IASB”, *Gérer et comprendre*, mars, n.º 75, pp. 30-41.

Cordeiro, R., Couto, G. e Silva, F. (2007), “Measuring the Impact of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Firm Reporting: The Case of Portugal”. Disponível em <http://ssrn.com/abstract=969972>.

Costa, J. (2008), “O impacto da adopção das IAS/IFRS nas demonstrações financeiras das empresas cotadas na Euronext Lisboa”, Universidade do Porto, Tese de mestrado em contabilidade.

Couto, G. e Cordeiro, R. (2006), “The Impact of IFRS in the Financial Information of the Portuguese Companies”, Centro de Estudo de Economia aplicada do Atlântico plA Working Papers n.º 17/2006.

Cravo, D. (2009), “O Regime de pequenas entidades no quadro do SNC.”, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.

Damak-Ayadi, S. (2007), “De l’efficacité des mesures de convergence pour préparer la passage aux IAS/IFRS en France”, Université de Paris Dauphine.

Daske, H., Hail, L., Leuz, C. e Verdi, R. (2007), “Adopting a Label: Heterogeneity in the Economic Consequences of IFRS Adoptions.” *Working paper*, Wharton School, University of Pennsylvania.

Dias, J. e Rito, S. (2009), “O reconhecimento, a mensuração e a divulgação dos investimentos financeiros no SNC”, Curso DIS3209, Formação à distância.

Diggle, G. e Nobes, C. (1994), “European Rule-making in The Seventh Directive as a Case Study”, *Accounting & Business Research*, automne, vol. 24, n.º 96, pp. 319-334.

Emenyonu, E. e Gray, S. (1992), “EC accounting harmonization: an empirical study of measurement practices in France, Germany and UK”, *Accounting and Business Research*, vol. 23, n.º 89, pp. 49-58.

Evans, L. e Nobes, C. (1998), “Harmonization relating to auditor independence: the Eighth Directive, the UK and Germany”, *European Accounting Review*, 1 September, vol. 7, n.º 3, pp. 493-516.

Fernandes, G. (2007), “A versão Portuguesa das Normas Internacionais de Relato Financeiro” *Revista Auditores*, n.º36, pp. 29-35.

Franco, P. (2010), “O SNC e os subsídios governamentais”; *Vida Económica*, ID 32304407, p. 36.

Guimarães, J. (2008), “Impostos diferidos (POC/SNC e CIRC)” *Revista da OTOC*, n.º 98, pp. 34-43.

Holthausen, R. (2009), “Accounting Standards, Financial, Reporting Outcomes and Enforcement” *Journal of Accounting Research*, vol. 47, n.º2, pp.447-458.

Hung M. e Subramanyam K. R. (2007), “Financial statement effects of adopting international accounting standards: the case of Germany”, *Review of Accounting Studies*, vol. 12, n.º 4, pp. 623-657.

Jaruga, A., Fijalkowska, J., Jaruga-Baranowska, M., e Frendzel, M. (2007), “The Impact of IAS/IFRS on Polish Accounting Regulations and their Practical Implementation in Poland”, *Accounting in Europe*, vol. 4, n.º 1, pp. 67-78.

Jermakowicz, E. K. (2004), “Effects of Adoption of International Financial Reporting Standards in Belgium: The Evidence from BEL-20 Companies”, *Accounting in Europe*, vol. 1, pp. 51-70.

Joos, P. e Lang, M. (1994), “The Effects of Accounting Diversity: Evidence from the European Union.” *Journal of Accounting Research*, vol. 32, issue 3, pp. 141-168.

Leuz, C. (2006), “Cross Listing, Bonding and Firms’ Reporting Incentives: A Discussion of Lang, Rea Ready and Wilson (2006).” *Journal of Accounting & Economics*, n.º 42, pp. 285-299.

Leuz, C., Nanda, D. e Wysocki, W. (2003), “Earnings Management and Investor Protection: An International Comparison.” *Journal of Financial Economics*, september, vol. 69, issue 3, pp. 505-527.

Lopes, P. T. e Viana, R. C. (2008), “The transition to IFRS: disclosures by Portuguese listed companies”, Working Papers, n.º 285, Faculdade de Economia do Porto.

Mahoney, P. (2009), “The Development of Securities Law in the United States.” *Journal of Accounting Research*, vol. 47, issue 2, pp.325-347.

Marques, M. e Alves, M. (n.d.), “A mensuração subsequente dos activos fixos tangíveis: aplicação das normas internacionais IAS 16 e IAS 12 em Portugal e Espanha.” Working Papers, n.º 91a.

Matos, H. (2011), “ A adoção do Sistema de Normalização Contabilística e o seu impacto nas Demonstrações Financeiras”, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Mestrado em contabilidade e finanças.

Nobes, C. (1993), “The True and Fair View Requirement: Impact on and of the Fourth Directive.” *Accounting and Business Research*, vol. 24, n° 93, pp. 35-48.

Peill, E. (2000), “Harmonization of accounting practices in the European Union.”, Research paper n.º232, Proceedings of the University of Vaasa.

Perramon, J. e Amat O. (2006), “IFRS Introduction and its Effects on Listed Companies in Spain”, Economics Working Papers, n.º 975, Universidade Pompeu Fabra, Departamento de Economia e Negócios.

Pires, A. (2010), “A informação de natureza qualitativa como uma característica implícita no SNC: a capacidade do anexo para oferecer uma resposta adequada.”, Working Papers, n.º 23a.

PriceWaterhouseCoopers, (2009), “A adoção do Sistema de Normalização Contabilística (SNC,): a caminho da convergência internacional”, *Corporate Governance & Reporting*.

Revault, P. (2010), “La normalisation comptable Etat des lieux en 2010”, Faculté d'Économie de Grenoble, Centre de Recherche en Économie de Grenoble.

Rodrigues, A., Carvalho, C., Cravo, D. e Azevedo, G. (2010). “SNC - Contabilidade Financeira: sua aplicação.”, Coimbra: Edições Almedina.

Simon, C. e Stolowy, H. (1999), “Vingt ans d'harmonisation comptable internationale”, *Comptabilité – Contrôle – Audit*, mai, pp. 45-60.

Sucher, P. e I. Jindrichovska (2004), “Implementing IFRS: A Case Study of the Czech Republic”, *Accounting in Europe*, vol. 1, pp. 109-141.

Tay, J. e Parker, R. (1990), “Measuring International Harmonization and Standardization: a Comment”, *Abacus*, mars, vol. 26, pp.71-88.

Tsalavoutas, I. e Evans, L. (2007), "Comparing International Financial Reporting Standards (IFRSs) and Greek GAAP: financial statements effects", Artigo apresentado no Workshop on Accounting in Europe, ESSEC, Paris.

Turley, W. (1983), “International Harmonization of Accounting: The Contribution of the EEC Fourth Directive on Company Law “, *The International Journal of Accounting*, vol.18, n° 2, pp. 13-27.

Van der Tas, L. (1992). “Evidence of EC Financial Reporting Practice Harmonization. The Case of Deferred Tax”. *The European Accounting Review*, vol. 1, issue 1, pp. 69-104.

Van Hulle, K. (1993), “Harmonization of accounting standards in the EC. Is it the beginning or is it the end?” *The European Accounting Review*, september, vol. 2, n° 2, pp. 387–396.

Vitorina, J., Mendonça, H. e Dias, P. (2006), “As recentes alterações à quarta e sétima directivas e respectivos reflexos no código das sociedades comerciais”, *Cadernos do mercado de valores mobiliários*, n.º 25, pp. 43-59.

Zeff, S. (1993), “International Accounting Principles and Auditing Standards”, *European Accounting Review*, vol. 2, n.º 2, pp. 403-410.

Normativos

Aviso n.º 15654/2009. D.R. n.º 173, Série II de 2009-09-07. Ministério das Finanças e da Administração Pública - Secretária-geral. Lisboa.

Código das Sociedades Comerciais.

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Código do Registo Comercial.

Comissão de Normalização Contabilística.

Comissão do Mercado de Valores Mobiliários.

Decreto Regulamentar n.º 2/90. D.R. n.º 10, Série I de 1990-01-12. Ministério das Finanças. Lisboa.

Decreto Regulamentar n.º 25/2009. D.R. n.º 178, Série I de 2009-09-14. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 158/2009. D.R. n.º 133, Série I de 2009-07-13. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 35/2005. D.R. n.º 34, Série I-A de 2005-02-17. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro. n.º 268/89 Série I 1º SUPLEMENTO de 1989-11-21. Ministério das Finanças. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de Fevereiro. n.º 31 Série I 2º SUPLEMENTO de 1977-02-07. Ministérios do Plano e Coordenação Económica e das Finanças. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 159/2009. D.R. n.º 133, Série I de 2009-07-13. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.

Lei n.º 2/2007. D.R. n.º 10, Série I de 2007-01-15. Assembleia da República. Lisboa.

Lei n.º 7/2009. D.R. n.º 30, Série I de 2009-02-12. Assembleia da República. Lisboa.

Orçamento do Estado para 2008 do Ministério das Finanças e da Administração Pública de 2007.

Portaria n.º 986/2009. D.R. n.º 173, Série I de 2009-09-07. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.

Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho de 2002-07-19.

Sites consultados

<http://www.cnc.min-financas.pt>

<http://www.portaldasfinancas.gov.pt>

<http://www.pwc.pt>

<http://www.oroc.pt>

<http://www.otoc.pt/pt>

<http://europa.eu>

<http://ec.europa.eu>

<http://www.ifrs.org>

<http://www.iasplus.com/en>

<http://www.ies.gov.pt>